

PETER WETTER

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben
von den Kosten der Lebenshaltung in ihrer
steuerlichen Bedeutung

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben
von den Kosten der Lebenshaltung in ihrer
steuerlichen Bedeutung

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig - Maximilians - Universität zu
München



vorgelegt von
Peter W e t t e r

1958



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547401_0017

Referent: Prof. Dr.Hintner

Korreferent: Prof. Dr.Nieschlag

Tag der mündlichen Prüfung: 23.Juli 1958

(Schlußberatung)

V o r w o r t

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Kosten der Lebenshaltung ist ein äußerst schwieriges Problem im Einkommensteuerrecht. Die Mannigfaltigkeit des Lebens vereint häufig private mit beruflichen oder betrieblichen Interessen. Daher ist die Grenze zwischen Aufwendungen zur Erzielung des Einkommens und Ausgaben für die private Lebenshaltung flüchtig, und es läßt sich kein objektiver Verteilungsmaßstab für die Abgrenzung finden. Die Folge ist, daß Werturteile in den Vordergrund treten, die vielfach zu Meinungsverschiedenheiten zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führen.

Diese Arbeit ist ein Versuch, die Begriffe, Grundsätze und Methoden der Abgrenzung im Hinblick auf eine einheitliche Handhabung im Interesse der Steuergerechtigkeit und der Rechtssicherheit möglichst klar herauszustellen.

Im Rahmen der Arbeit werden zuerst die gesetzlichen Begriffe der Ausgaben, die bei der Abgrenzung als Ausgangspunkte dienen, eingehend erörtert. An die Begriffsklärung schließt sich eine Erläuterung der Grundsätze und Methoden an, nach denen die Abgrenzung vorgenommen wird. Darauf folgt eine Darstellung der praktischen Anwendung der Begriffe sowie der Verwirklichung der Grundsätze und Methoden auf den wichtigsten und umstrittensten Abgrenzungsgebieten an Hand einzelner Fälle. Hierbei steht eine kritische Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung der Steuergerichte im Vordergrund.

Seinem verehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. Otto Hintner, und dessen Assistenten, Herrn Dr. Gerhard Mann, gebührt der besondere Dank des Verfassers für die Betreuung der Arbeit, ebenso für wertvolle Anregungen seinem Vater, Alfons Wetter, Senatspräsident beim Bundesfinanzhof.

München, Februar 1958

P e t e r W e t t e r

Einleitung

Der steuerliche Einkommensbegriff als Ausgangspunkt für die Abgrenzung

1

Erster Teil

Die Grundlagen der Abgrenzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) von den Kosten der Lebenshaltung nach geltendem Einkommensteuerrecht

I. Abschnitt

Problematik einer Begriffs- und Wesensklärung

1. Begriff und Wesen der Betriebsausgaben
 - a) Steuerliche Umgrenzung der Betriebsausgaben 10
 - b) Das einheitliche Wesen aller Betriebsausgaben 11
 - c) Die Problematik der Periodenabgrenzung 16
2. Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben nach § 4 Abs.4 Satz 2 EStG 18
3. Die Natur der Werbungskosten 25
4. Gegenüberstellung der Betriebsausgaben und Werbungskosten 30
5. Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung 32
6. Der Begriff der Lebenshaltungskosten 33
7. Die Bedeutung der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastung 36

II. Abschnitt

Steuerliche Grundsätze und Methoden für die Abgrenzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) von den Kosten der Lebenshaltung

1. Erfordernis der Auslegung der Rechtsbegriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Lebenshaltungskosten und Besonderheiten bei der Auslegung von Steuergesetzen 37
 - a) Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung 37
 - b) Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung 38
 - c) Die Verkehrsauffassung 39

d) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als steuerliches Auslegungs- und Würdigungsprinzip	40
e) Die steuerliche Typisierung	44
aa) Inhalt und Wesen der Typisierung	44
bb) Typisierung durch die drei staatlichen Gewalten	44
cc) Rechtfertigung der Typisierung durch Verwaltung und Rechtsprechung	45
dd) Bedenken gegen die Typisierung	47
ee) Grenzen der Typisierung	50
ff) Die unterschiedliche Entwicklung der Typisierung innerhalb der einzelnen Typisierungsbereiche	52
2. Die steuerliche Schätzung	56
 <u>Zweiter Teil</u>	
Die Abgrenzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) von den Kosten der Lebenshaltung im einzelnen	60
1. Ausgaben für Kleidung	60
2. Ausgaben für Wohnung	65
3. Ausgaben für Verpflegung	68
4. Aufwendungen für eine Hausgehilfin	76
5. Aufwendungen für ein Telefon	77
6. Aufwendungen für Bewirtung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden	78
7. Aufwendungen für eine Jagd	80
8. Fahrt- und Reisekosten	82
a) Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	82
b) Reisekosten	85
9. Aufwendungen für die Bildung	86
10. Ausgaben zur Erhaltung der Arbeitskraft	99
11. Die steuerliche Behandlung von Geldstrafen	101
12. Abgrenzungsprobleme beim Vermögen	106
a) Problem bei Betriebsausgaben	106
b) Problem bei Werbungskosten	109
Schlußbetrachtung	110

E i n l e i t u n g

Der steuerliche Einkommensbegriff als Ausgangspunkt für die Abgrenzung

Die Einkommensteuer will das von einer Person in einer bestimmten Zeitspanne erzielte Ergebnis seiner eingesetzten wirtschaftlichen Kraft (Kapital, Arbeit, Unternehmergeist) erfassen ¹⁾. Dieses Ergebnis (Erfolg), das sich in einem kapitalmäßigen Zuwachs der wirtschaftlichen Kraft ausdrückt, soll zur Besteuerung herangezogen werden. Hiervon ist auszugehen, damit man die - innerhalb der einzelnen Einkunftsart - abziehbaren Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten) gegenüber solchen Ausgaben abgrenzen kann, die überhaupt nicht abzugsfähig sind oder erst als Sonderausgaben von den gesamten Einkünften abgezogen werden dürfen. Nach dem Sinn und Zweck der Einkommensteuer tritt zwangsläufig ein Grundgedanke des Einkommensteuerrechts in den Vordergrund: Kosten der Lebenshaltung und Ausgaben zur Schaffung von Vermögenswerten dürfen das Ergebnis der wirtschaftlichen Kraft, das man erfassen will, nicht schmälern. Diese Kosten und Ausgaben stellen bereits eine Verwendung des Zuwachses an wirtschaftlicher Kraft dar und können folglich nicht Bestandteile des Zuwachses sein. Becker²⁾ sagt hierzu: "Zeigt sich doch gerade in der Lebenshaltung, die durch die Einkünfte ermöglicht ist, und in der Tatsache, daß Rücklagen zur Ansammlung von Vermögen möglich waren, die Stärke der Leistungsfähigkeit". So ergibt sich aus dem Gegenstand der Einkommensteuer eine Differenzierung der einzelnen Ausgaben, die zu einer unterschiedlichen Beurteilung führen muß. Es würde dem Sinn der Einkommensteuer widersprechen, wenn ein Pflichtiger sich einerseits durch überhöhte private Aufwendungen der Einkommensteuer entziehen könnte, während andererseits seine Sparsamkeit durch Besteuerung bestraft würde. Die Einkommensteuer will vielmehr den wirtschaftlich Stärkeren, dem mehr Mittel zum Leben zufließen, intensiver heranziehen³⁾. Da die Einkommensteuer bei der Er-

1) Vgl. Enno Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940, Überschrift des Ersten Teils, S. 13

2) E.Becker, aaO. S. 13

3) Vgl. E.Becker, aaO. S.12: "Dem Grundgedanken der Einkommensteuer, die ja gerade das treffen will, was der Pflichtige für seine Lebenshaltung erzielt oder darüber hinaus für seine Lebenshaltung zurücklegt, würde es widersprechen, wenn dieser Zweck dadurch vereitelt würde, daß man solche Aufwendungen ... als die Einkünfte mindernd berücksichtigen wollte".

fassung des Ergebnisses der Wirtschaftlichen Kraft des Einzelnen an das Einkommen anknüpft, bedarf es zuerst einer Klärung dieses Begriffes, da nur über den Einkommensbegriff das Wesen der Einnahmen und der Ausgaben verständlich wird.

Der steuerliche Begriff des Einkommens muß aus dem Gesetz entnommen werden¹⁾. Das Einkommen stellt sich als der Ausgleich von miteinander in Beziehung stehenden Einnahmen und Ausgaben dar. Dabei müssen zuerst die Einnahmen erfaßt werden; ihnen sind die dazugehörigen Ausgaben gegenüberzustellen. Das Einkommen ist demnach, sieht man von den Sonderausgaben²⁾ ab, die Summe der vom jeweiligen Einkommensteuergesetz erfaßten Einnahmen abzüglich der mit diesen Einnahmen wirtschaftlich zusammenhängenden Ausgaben. Je konkreter hierbei die Einnahmen gekennzeichnet sind, desto klarer ergeben sich die mit diesen Einnahmen in Verbindung stehenden Ausgaben.

Je eindeutiger man diesem Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben im Gesetz Rechnung trägt, desto eher gewinnt man einen klaren Ausgangspunkt für die Ermittlung der der Einkommensteuer unterliegenden "Einkünfte" im Sinne der jetzigen Terminologie, d.h. der um die abzugsfähigen Ausgaben verminderten "Einnahmen" bei den einzelnen Einkunftsarten. Selbst bei eindeutiger gesetzlicher Umgrenzung der Einnahmen ist die Beurteilung der abzugsfähigen Ausgaben in Grenzfällen schwierig; ohne Beziehung zu den jeweiligen Einnahmen wird die Beurteilung jedoch willkürlich.

Da die Erfassung der Einnahmen bei der Ermittlung des Einkommens im Vordergrund steht, hat der Gesetzgeber immer zuerst den Begriff der Einnahmen, die von der jeweiligen Einkommensteuer erfaßt werden sollten, herausgestellt; die klare Charakterisierung der Ausgaben hat er dagegen anfänglich vernachlässigt. Erst nach und nach und mit Hilfe der Rechtsprechung ist seit der Einführung eines reichseinheitlichen Einkommensteuergesetzes (1920) auch der Begriff der Ausgaben gesetzlich festgelegt und abgegrenzt worden. Diese Entwicklung führt von einem völlig untauglichen zu einem in der Praxis bewährten Einkommensbegriff. Sie beinhaltet eine zunehmende Konkretisierung der begrifflichen Abgrenzung der Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten, Lebenshaltungskosten) nach ihrem verschiedenartigen Charakter; sie sei

triebsausgaben gesetzlich schon innerhalb der beiden beispielsweise aufgezählten Einkunftsarten (Grundbesitz und Gewerbebetrieb) abziehen waren. Hierdurch wurde dem Gedanken der Gewinnermittlung in gewissem Sinne Rechnung getragen, wenngleich der Begriff der Werbungskosten, der durch den Verweis auch für die Betriebsausgaben galt, mit der Gewinnermittlung nicht vereinbar ist.

Das Verhältnis der Werbungskosten zu den Betriebsausgaben im einzelnen war im Gesetz 1920 nicht geklärt¹⁾ und wurde auch während seiner Geltung nicht mehr aufgeklärt.

Nach § 15 EStG 1920 durften vom Gesamtbetrag der Einkünfte insbesondere nicht abgezogen werden: Ausgaben zur Vermehrung des Vermögens, Eigenkapitalzinsen, Kosten der Lebenshaltung des Steuerpflichtigen und seiner gesetzlich unterhaltsberechtigten Angehörigen sowie Personensteuern.

Sollten die Werbungskosten entsprechend § 13 EStG 1920 für das Einkommen im Sinne des EStG 1920 bestimmt werden, so mußte man die Aufwendungen zu den Einnahmen in Beziehung setzen. Demnach waren Werbungskosten Aufwendungen, die im Hinblick auf irgendeine unbestimmte Einnahme gemacht wurden ohne Rücksicht darauf, ob sie einmalig war oder wiederkehrte bzw. aus welchem rechtlichen oder tatsächlichen Grunde sie erfolgte²⁾. Ein derart erweiterter Werbungskostenbegriff ergibt sich konsequent aus dem sehr allgemeinen (erweiterten) Einkommensbegriff, ist aber in seiner praktischen Anwendung undurchführbar. Ein Lotteriegewinn z.B. ist eine sonstige Einnahme nach § 5 EStG 1920; demnach müßten die Kosten für Lotterielose, auch wenn überhaupt kein Lotteriegewinn erzielt wird, nach § 13 EStG 1920 als Werbungskosten anerkannt werden. Die Beispiele dieser Art ließen sich beliebig vermehren.

Die Werbungskosten wurden in der Praxis, soweit möglich, entgegen dem Wortlaut des EStG 1920 nicht vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen, sondern aus zwingenden praktischen Gründen - Abhängigkeit der Ausgaben von den Einnahmen infolge ihres engen wirtschaftlichen Zusammenhangs - von denjenigen Einnahmen, die sie veranlaßt hatten³⁾. Die

1) Vgl. F.Loose, aaO. S. 10

2) Entsprechend dem Einkommensbegriff nach §§ 4,5 EStG 1920

3) G.Strutz, aaO. S. 356 f;
F.Loose, aaO. S.10

Praxis mußte also, wollte sie zu brauchbaren Ergebnissen kommen, den Zusammenhang der Ausgaben mit den Einnahmen beachten. Dabei erwies sich die an sich einem allgemeinen Einkommensbegriff zuwiderlaufende beispielhafte Aufzählung einiger bestimmter Einkunftsarten als einigermaßen feste und daher willkommene Grundlage für die Verknüpfung bestimmter Ausgaben mit bestimmten Einnahmen. In dieser Entwicklung bahnte sich der Übergang von einem generellen Einkommensbegriff zur Aufgliederung in Einkunftsarten bereits an.

Soweit im Gesetz 1920 die Einnahmen unter den allgemeinen Einkommensbegriff und nicht unter die beispielhaft aufgezählten Einkunftsarten fielen, stieß man bei der Berücksichtigung der zu diesen Einnahmen gehörenden Ausgaben auf fast unüberwindbare Schwierigkeiten, besonders dann, wenn den Ausgaben (noch) keine Einnahmen gegenüberstanden. Ein allgemeiner Einkommensbegriff mit dem sich daraus folgerichtig ergebenden allgemeinen Werbungskostenbegriff erwies sich somit für steuerliche Zwecke als praktisch kaum verwertbar; dies hat das EStG 1920 mit aller Deutlichkeit gezeigt. Die Ungereimtheiten und Unklarheiten wurden entweder in der Praxis übergangen oder blieben weitgehend ungeklärt, zumal das EStG 1920 wegen seiner kurzen Gültigkeitsdauer und der bei seinem Inkrafttreten einsetzenden Geldentwertung sich praktisch nicht besonders auswirkte¹⁾.

Die Mängel des EStG 1920 veranlaßten den Gesetzgeber, im EStG 1925 vom generellen Einkommensbegriff abzurücken und eine Katalogisierung nach Einkunftsarten vorzunehmen. In § 6 EStG 1925 wurden die der Besteuerung unterliegenden Kategorien von "Einkünften", "Bezügen" und "Leistungen" - nach acht Einkommensarten²⁾ gegliedert - e r s c h ö p f e n d aufgezählt. Alle Einnahmen oder Vermögensanfälle, die von diesen acht Einkunftsarten nicht erfaßt wurden, schieden bei der Ermittlung des Einkommens aus. Hierin liegt der Gegensatz und die grundlegende Verbesserung gegenüber dem EStG 1920. Außerdem unterschied

1) Vgl. F.Loose, aaO. S.11

2) 1. Einkünfte aus dem Betriebe von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau und sonstiger nicht gewerblicher Bodenbewirtschaftung (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft);
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb;
3. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit;
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn);
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen;
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten einschließlich des Mietwerts der Wohnung im eigenen Hause;
7. andere wiederkehrende Bezüge;
8. sonstige Leistungsgewinne nach Maßgabe der §§ 41, 42

das EStG 1925 zwischen Gewinn bei den Einkünften des § 6 Abs.1 Ziff. 1 - 3 und Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben bei den Einkünften des § 6 Abs.1 Ziff. 4 - 8. Durch diese Neuregelung wurde eine Entwicklung eingeleitet, die sich später entscheidend für die Charakterisierung der verschiedenartigen Ausgaben ausgewirkt hat.

Die Verbesserung des Einkommensbegriffs im EStG 1925 auf der Einnahmenseite wurde allerdings auf der Ausgabenseite nicht konsequent durchgeführt. Der in § 16 Abs.1 EStG 1925 niedergelegte Begriff der Werbungskosten wurde nicht geändert und bezog sich nach wie vor auf a l l e Einkunftsarten. Nach § 15 Abs.1 EStG 1925 wurden die berücksichtigungsfähigen Ausgaben in "Werbungskosten", "Sonderleistungen" und "Schuldzinsen" eingeteilt. Einen Fortschritt brachte jedoch § 15 Abs.2 EStG 1925, wonach die Werbungskosten bei derjenigen Einkunftsart, mit der sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, abzuziehen waren. Damit wurde ein Mangel des EStG 1920 beseitigt und die praktische Durchführbarkeit erleichtert. Die Werbungskosten umfaßten aber auch hier die Betriebsausgaben¹⁾. Durch diese Regelung brachte auch das EStG 1925 auf der "Ausgabenseite" viele Zweifel und Unklarheiten mit sich. Der Werbungskostenbegriff ("Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte") wurde - vor allem in der damaligen Auslegung - den Ausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung um so weniger gerecht, als auf der anderen Seite nach § 13 EStG 1925 der Gewinn nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln war. Hierin lag ein ausgesprochener Widerspruch. So sind z.B. Rückstellungen für Garantieleistungen oder Prozeßkosten nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung geboten; diese Rückstellungen wurden jedoch vom Werbungskostenbegriff regelmäßig nicht erfaßt. Becker²⁾ löste den Widerspruch, indem er den § 16 EStG 1925 überging, dahin auf, daß er sämtliche Betriebsausgaben als abzugsfähig ansah, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als solche anzuerkennen sind, während Strutz³⁾ den Begriff der Betriebsausgaben im Sinne der Werbungskosten ausgelegt sehen wollte. Der RFH führte zu dieser Frage im Urteil vom 9.2.1927⁴⁾ aus, nicht alle Betriebsausgaben erfolgten

1) Siehe Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, zitiert in E.Zimmermann, Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, Stuttgart 1925, S.163

2) E.Becker, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, StW 1926 Sp.667 (672 f.)

3) G.Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, I.Band, Berlin 1929, § 16 Anm. 4 S. 889

4) RFH vom 9.2.1927, Bd.20, S. 208 (210)

zum Zweck der Erzielung von Einkünften. Es gebe auch Ausgaben, die nur deshalb erforderlich seien, weil infolge des Betriebs eine Verpflichtung entstanden sei; auch derartige Ausgaben seien den Werbungskosten zuzurechnen. Der RFH kam somit in Übereinstimmung mit der Auffassung von Becker zu dem Ergebnis, daß alle durch einen Betrieb veranlaßten Ausgaben (Betriebsausgaben) als Werbungskosten zu behandeln seien. Dieses Urteil war hinsichtlich der Ausgabenseite wegweisend für den Gesetzgeber; er hat die klare Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Werbungskosten in das EStG 1934 aufgenommen.

Das EStG 1934 hat in mehrfacher Hinsicht wesentliche Fortschritte gebracht. Es geht bei der Erfassung dessen, was es unter Einkommen versteht, nicht wie das EStG 1920 von einer Generalklausel aus, sondern knüpft - noch schärfer als das EStG 1925 - an bestimmte Vorgänge des Wirtschaftslebens an. Becker hält eine wissenschaftliche Erfassung dieses Einkommensbegriffs anhand des Gesetzes und der Entwicklung - insbesondere durch die Rechtsprechung - für notwendig; denn nur so könnten gewisse Vorschriften des Gesetzes - als Beispiel nennt Becker das Verhältnis der Betriebsausgaben und der Werbungskosten zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung - richtig gewürdigt werden'.

Das EStG 1934 brachte für die Einkommensermittlung eine erschöpfende Aufzählung von sieben Einkunftsarten²⁾. Dabei hat es "die von dem EStG 1925 mit großem Wurf angebahnte Scheidung zwischen Gewinn und Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben als Einkünfte und weiter die Scheidung in einen nach §§ 5 - 7 und einen nach § 4 Abs.1, §§ 6, 7 zu ermittelnden Gewinn, sowie den nach § 4 Abs.3 zu behandelnden

1) E.Becker, aaO. S. 7

2) 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
7. Sonstige Einkünfte im Sinne des § 22.

Gewinn, festgehalten, fortgeführt, geklärt und verschärft" ¹⁾).

Dabei hat die siebte Einkunftsart "sonstige Einkünfte" im Sinne des § 22 EStG 1934 (§ 2 Abs.3 Ziff. 7 EStG 1934) eine besondere Ausgestaltung erfahren. Nach § 22 Ziff. 3 EStG 1934 gehören zu den sonstigen Einkünften außer den wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Ziff.1 EStG) und den Einkünften aus Spekulationsgeschäften (§ 22 Ziff.2 EStG) Einkünfte aus Leistungen, die weder zu den anderen Einkunftsarten noch zu den Einkünften der beiden ersten Unterarten der siebten Einkunftsart gehören. Diese Unterart der siebten Einkunftsart entwertet jedoch nicht die scharfe, erschöpfende Aufgliederung in Einkunftsarten. Die Auffassung, sie sei eine wichtige allgemeine Ergänzung des gesetzlichen Einkommensbegriffs, ist irrig ²⁾. Diese Bestimmung besitzt nur subsidiären Charakter; so hat auch der RFH ³⁾ mit Nachdruck betont, es sei vor Anwendung des § 22 Ziff.3 EStG immer zu prüfen, ob nicht eine andere Einkunftsart eingreife. Außerdem hat die Erfahrung seit 1925 gelehrt, daß diese Unterart der sonstigen Einkünfte aus Leistungen praktisch nur geringe Bedeutung hat und daß sich die Rechtsprechung bei der Anerkennung der Leistungsgewinne große Zurückhaltung auferlegt hat. Auch Becker ⁴⁾ und Littmann ⁵⁾ messen dieser Einkunftsart nur eine untergeordnete Bedeutung zu. Sie trägt also keineswegs den Charakter einer Generalklausel. Das ist gerade für die "Ausgabenseite" bei der Einkommensermittlung von ausschlaggebender Bedeutung.

Auf der Ausgabenseite brachte das EStG 1934 eine - durch die Rechtsprechung angebahnte - befriedigende Klärung. So verwendet das EStG 1934 den Begriff der Werbungskosten (§ 9 EStG 1934) nur noch im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs.3 Ziff.4 - 7 EStG 1934. Bei den Einkunftsarten des § 2 Abs.3 Ziff.1 - 3 hat der Begriff "Betriebsausgaben" Eingang gefunden. Nach § 4 Abs.3 EStG 1934 sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Auf diese Weise erleichtert das EStG 1934 die Anwendung des sich aus dem Wesen der Einkommensteuer ergebenden Grundsatzes, die Kosten der Lebenshaltung als nicht einkommensmindernd vom Abzug auszuschließen ⁶⁾. Denn es werden

1) E.Becker, aaO. S. 216

2) E.Becker, aaO. S. 5

3) Vgl. die Beispiele (seltene Einzelfälle) bei Becker, aaO. S.5

4) E.Becker, aaO. S. 6

5) E.Littmann, Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1956, §§ 23,24 TZ 53 S. 981

6) E.Becker, aaO. S.14

(außer den Sonderausgaben) nur noch Aufwendungen berücksichtigt, die innerhalb der einzelnen Einkunftsarten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzusehen sind. So wurde durch das EStG 1934 eindeutig herausgestellt, daß eine berücksichtigungsfähige Ausgabe in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen muß; alle anderen Ausgaben (mit Ausnahme der Sonderausgaben) werden bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt. Außerdem sind im EStG 1934 die einkommensteuerlichen Grundbegriffe terminologisch eindeutig abgegrenzt worden¹⁾. Diese erfreuliche Klarstellung führt allerdings infolge der vielseitigen und nicht übersehbaren Erscheinungsformen des Lebens, durch das Überschneiden des betrieblichen (beruflichen) und privaten Bereichs nicht schon von vornherein zu einer eindeutigen Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Kosten der Lebenshaltung. Sie ermöglicht aber, einheitliche Grundsätze - einen festgefügtten Auslegungsrahmen - hinsichtlich der Abgrenzung zu finden, die für die Rechtssicherheit unerläßlich sind. Anstelle vieler nebeneinanderstehender widerspruchsvoller Einzelentscheidungen der Verwaltung und der Rechtsprechung können von einem sicheren Ausgangspunkt aus organisch aufeinander abgestimmte Ergebnisse gewonnen werden, die wissenschaftlich fundiert sind und zahlreiche aus der früheren Rechtsunklarheit herrührende Streitigkeiten vermeiden.

1) Nach dem Einkommensteuergesetz 1934 sind Einnahmen Roheinnahmen des Steuerpflichtigen; Einkunft ist der Reinertrag (Gewinn) einer bestimmten Einkunftsart nach Absetzung der Betriebsausgaben oder Werbungskosten; Einkommen ist der nach Vornahme des Einkommensausgleichs und nach Abzug der Sonderausgaben verbleibende Betrag. (Lademann-Lenski-Brockhoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart - Fortsetzungswerk - § 2 Anm. 1).

E r s t e r T e i l

Die Grundlagen der Abgrenzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) von den Kosten der Lebenshaltung nach geltendem Einkommensteuerrecht

1. A b s c h n i t t

Problematik einer Begriffs- und Wesensklärung

1. Begriff und Wesen der Betriebsausgaben

a) Steuerliche Umgrenzung der Betriebsausgaben

Nach § 4 Abs.4 Satz 1 EStG sind Betriebsausgaben alle Aufwendungen, die durch den Betrieb¹⁾ veranlaßt sind. Betriebsausgaben gibt es nur bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Abs.3 Ziff. 1 - 3 EStG), also bei den drei Einkunftsarten, bei denen die Einkünfte durch den Begriff "Gewinn" gekennzeichnet sind. Dieser wiederum setzt einen Betrieb im steuerlichen Sinne voraus. Betriebsausgaben treten somit nur im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung auf.

Bei den Betriebsausgaben ist es in der Regel unbeachtlich, ob die Ausgaben, objektiv gesehen, für den Betrieb geeignet oder notwendig waren; es kommt vielmehr darauf an, ob sie - eventuell auch in subjektiver Verkennung ihrer Eignung - tatsächlich für den Betrieb gemacht worden sind. Es ist also für die Beurteilung einer Ausgabe als Betriebsausgabe die ernstliche Verwendungsabsicht des Steuerpflichtigen und nicht die Meinung der Finanzverwaltung maßgebend²⁾. Dabei findet allerdings die ernstliche Verwendungsabsicht (für den Betrieb) ihre Grenzen in der Verkehrsauffassung³⁾. Die Betriebsausgaben sind daher scharf abzugrenzen von allen nicht betrieblichen Ausgaben; sie stehen demnach im Gegensatz zu den Privatausgaben (einschließlich Sonderausgaben), aber auch zu den Werbungskosten. Betriebsfremde Ausgaben (Privatausgaben) aus Mitteln des Betriebs sind Privatentnahmen und beeinflussen

1) Das Einkommensteuerrecht kennt die betriebswirtschaftliche Unterscheidung zwischen Betrieb und Unternehmung nicht.

2) Vgl. E.Littmann, aaO. §§ 4,5 TZ 419;
vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuer-Gesetz, Berlin und Frankfurt a.M. 1955, § 4 Anm. 28a S. 189

3) RFH vom 26.6.1935, RStBl. 1935, S. 1449

den Gewinn nicht. Betriebsausgaben sind auch Aufwendungen, die beim Erwerb, der Gründung oder der Vorbereitung eines Betriebs entstehen (Vorbereitungs- oder Organisationskosten)¹⁾. Dabei müssen die Aufwendungen in einem klar erkennbaren, unmittelbaren Zusammenhang mit dem zukünftigen Betrieb (also mit einer betrieblichen Einkunftsart) stehen²⁾. Unter diesen Voraussetzungen sind auch Aufwendungen für einen im Werden befindlichen Betrieb, die aber tatsächlich nicht zu einem Betrieb geführt haben, als Betriebsausgaben abzugsfähig³⁾. Andererseits können Betriebsausgaben auch nach der Aufgabe eines Betriebs entstehen, so z.B. bei einem erst nach der Betriebsaufgabe geltend gemachten (berechtigten) Schadensersatzanspruch.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß sich die gesetzliche Definition der Betriebsausgaben in der Praxis bewährt hat. Wie sich aber aus der nachstehenden Analyse des Begriffs Betriebsausgaben ergibt, ist die gesetzliche Bestimmung des § 4 Abs.4 Satz 1 EStG nicht so "schlicht, einfach und klar", wie sie von Spitaler⁴⁾ gesehen wird.

b) Das einheitliche Wesen aller Betriebsausgaben

Der Begriff "Betriebsausgaben" ist im Steuerrecht ein technischer Begriff und bedarf als solcher einer eingehenden Klärung, bei der man sich, da der Betriebsausgabenbegriff ausschließlich bei der steuerlichen "Gewinn"ermittlung auftritt, weitgehend betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse zu eigen machen muß. Dabei sind die Folgerungen aus diesen betriebswirtschaftlichen Ergebnissen im Hinblick auf die besonderen Erfordernisse des Steuerrechts zu ziehen.

Der in der gesetzlichen Definition der Betriebsausgaben (§ 4 Abs.4 Satz 1 EStG)⁵⁾ verwendete Ausdruck "veranlaßt" ist unbestimmt und bewußt allgemein gefaßt.

Für das Erkennen einer Betriebsausgabe kommt es ausschließlich auf die

1) RFH vom 29.1.1936, RStBl. 1936, S. 588;
BFH vom 28.1.1954, BStBl. 1954 III S. 109

2) Blümich-Falk, aaO. § 4 Anm. 28d, S. 194
E.Littmann, aaO. §§ 4,5 TZ 420 S. 280

3) FG Hannover vom 15.3.1955, EFG 55, 328

4) A.Spitaler, Betriebsausgaben nach neuem Recht, StBJb. 1954/54
S. 289 (290)

5) § 4 Abs.4 Satz 1 EStG: "Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind."

o b j e k t i v e B e s t i m m u n g an¹⁾. Maßgebend ist einmal der Zweck der Aufwendung, wenn sie, wie in der Mehrzahl der Fälle, von vornherein geplant ist, andererseits genügt aber auch die nur tatsächliche betriebliche Verwendung, falls die Aufwendung zwangsläufig durch ein unvorhergesehenes Ereignis erwächst (z.B. Diebstahl, Brand, Katastrophe, Schadenersatz etc.). Immer muß, wie noch näher auszuführen ist, die Zweckbestimmung des Wertverzehr oder der tatsächliche Wertverzehr i m B e t r i e b²⁾ vorhanden sein.

Infolge der besonderen Belange des Einkommensteuerrechts sind die "Betriebsausgaben" nicht periodenbezogen³⁾; das bedeutet, daß mit der Anerkennung einer Ausgabe als Betriebsausgabe noch nicht ohne weiteres feststeht, in welcher Periode sie sich gewinnmindernd auswirken darf. Es ist also in jedem Falle v o r a b zu klären, ob eine Aufwendung tatsächlich den Charakter einer Betriebsausgabe trägt; erst a n s c h l i e ß e n d ist zu ermitteln, welche Wirtschaftsperiode mit dieser Betriebsausgabe voll oder teilweise zu belasten ist.

A l l e n Betriebsausgaben ist gemeinsam, daß es sich, unabhängig vom Zeitpunkt der Berücksichtigung bereits entstandener oder noch bevorstehender Ausgaben, immer um solche Ausgaben handeln muß, die ihrem W e s e n nach Betriebsausgaben sind. Der Umstand, daß sich die drei steuerlichen Gewinnermittlungsarten voneinander grundlegend unterscheiden, führt lediglich hinsichtlich des Z e i t p u n k t e s der Berücksichtigung der Betriebsausgaben innerhalb der drei Arten zu einer unterschiedlichen Behandlung; ihrem W e s e n nach sind sie bei allen drei Gewinnermittlungsarten gleich⁴⁾.

In dem Umstand, daß der Begriff "Betriebsausgaben" als solcher nicht periodenbezogen ist und daß das Wesen der Betriebsausgabe vom Zeitpunkt der Berücksichtigung zu trennen ist, liegt eine besondere Schwierigkeit; die "Dynamische Bilanzauffassung"⁵⁾, die bei der Klä-

1) Vgl. dazu F.Zitzlaff, Betriebsausgaben nach dem neuen § 4 Abs.4 EStG, DB 1953, S. 1000

2) Der Begriff "Betrieb" wird hier und nachfolgend im steuerrechtlichen Sinne verwendet.

3) Ebenso im Ergebnis auch E.Littmann, aaO. § 4,5 TZ 423 S. 280 und E.Lenski, Zum Abzug unangemessener Betriebsausgaben, DStR 1954, S.152

4) Hier liegt auch eine Brücke zur Bestimmung der Werbungskosten, die ihrem Wesen nach mit den Betriebsausgaben verwandt sind, der Behandlung nach sich aber grundsätzlich von den Betriebsausgaben unterscheiden.

5) E.Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 1956 Köln und Opladen

rung des Betriebsausgabenbegriffs als Ausgangspunkt zu dienen hat, ist von vorneherein auf die Periode abgestellt; die "richtige" Periodenabgrenzung ist ihr Ziel. Aber auch in der Terminologie der "Dynamischen Bilanzauffassung" müssen Betriebsausgaben **A u f - w a n d s n a t u r** - unmittelbar¹⁾ oder mittelbar²⁾ - besitzen³⁾. In der allgemeinen, also nicht periodenbezogenen Aufwandsnatur liegt das Wesen der Betriebsausgaben überhaupt; sie ist der ausschließliche Prüfstein für die Einordnung einer Ausgabe als Betriebsausgabe.

Schmalenbach⁴⁾ definiert den Aufwand wie folgt: "Aufwand ist der Wert derjenigen Güter, die für Rechnung der Unternehmung, sei es bestimmungsmäßig oder nicht bestimmungsmäßig, sei es im Betriebe der Unternehmung selbst oder außerhalb desselben, vernichtet wurden oder sonst verlorengingen." Die so definierten Aufwände können einmal für innerbetriebliche Leistungen (Selbstverbrauch) und andererseits für außerbetriebliche Leistungen (Marktleistungen) entstehen. In beiden Fällen entstehen die Aufwände aus Ausgaben, und in beiden Fällen treten die gleichen Probleme der periodischen Abgrenzung auf. Die Aufwände müssen also im Rahmen der Gewinnermittlung bei vollem Wertverzehr innerhalb der Entstehungsperiode gewinnmindernd berücksichtigt werden; erstreckt sich der Wertverzehr über mehrere Rechnungsperioden, so müssen sie anteilig verteilt, d.h. zunächst entsprechend aktiviert werden. Betriebsausgaben können aber - wegen Fehlens der Aufwandsnatur - dann begrifflich überhaupt nicht vorliegen, wenn ein Wertverzehr für inner- oder außerbetriebliche Leistungen nicht stattfindet und voraussichtlich nicht stattfinden wird. Betriebsausgaben sind demnach vorgenommene oder vorzunehmende (antizipierte) Ausgaben⁵⁾, deren "Gegenwerte" objektiv dazu bestimmt sind, im Betrieb verzehrt zu werden.

Wie schon in der Einführung gezeigt worden ist, kann die Ausgaben-
seite nicht isoliert von der Einnahmenseite betrachtet werden. Daher

1) In der laufenden Periode.

2) In nachfolgenden Perioden.

3) Auf die Besonderheiten der Einnahmen-Ausgaben-Überschußrechnung nach § 4 Abs.3 EStG wird später noch gesondert eingegangen.

4) E.Schmalenbach, aaO. S. 67

5) Es gibt Fälle, wo Einnahmen und Ausgaben entsprechend der buchmäßigen Behandlung fingiert werden müssen; z.B. Sacheinlage, Forderungsverlust.

ist zur Wesensklärung der Betriebsausgaben und zur Abrundung des Bildes auch ein Blick auf die Betriebseinnahmen zu werfen. Der Begriff der Betriebseinnahmen ist im Einkommensteuergesetz nicht definiert. § 8 EStG gibt lediglich eine Begriffsbestimmung der Einnahmen für die Einkünfte, die durch den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden. Danach sind Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und im Rahmen der Einkunftsart dem Steuerpflichtigen zufließen. Diese Begriffsbestimmung kann nicht ohne weiteres für die Betriebseinnahmen übernommen werden. Betriebseinnahmen sind vielmehr nur diejenigen Einnahmen, die "Ertrags"-charakter haben (Einnahmen, die sich erfolgswirksam auswirken). Sie sind allerdings, wie auch die Betriebsausgaben, nicht periodenbezogen; sie sind das logisch konsequente Gegenstück zu den oben näher definierten Betriebsausgaben. Wenn lediglich eine Umschichtung von betrieblichen Mitteln vorgenommen wird, kann keine Betriebseinnahme vorliegen.

Hieraus folgt, daß "nicht Aufwand bildende" Ausgaben, z.B. beim Erwerb von Beteiligungen oder Grundstücken als Anlagevermögen, keine Betriebsausgaben sind, obwohl diese Ausgaben betrieblich veranlaßt sind. Diese Ausgaben stellen eine Umschichtung flüssiger in feste Mittel dar; es erfolgt eine Veränderung in der "Vorratshaltung", aber kein Verbrauch.

Tritt anschließend bei einer Beteiligung oder bei einem Grundstück eine Wertminderung ein, so liegt in Höhe der Wertminderung ein Aufwand des Betriebes vor; mithin stellen Verluste, die durch Kapitalanlage entstehen, Aufwand dar¹⁾.

Zu der früheren Ausgabe, die nicht Betriebsausgabe war, kommt in Höhe der Wertminderung die Aufwandsnatur hinzu, so daß nunmehr in Höhe der Wertminderung eine Betriebsausgabe entsteht; derartige Betriebsausgaben werden steuerlich in der Regel durch die Teilwertabschreibung (§ 6 Abs.1 Ziff.1 Satz 2 EStG) erfaßt. Den Ausführungen Littmanns²⁾, daß Teilwertabschreibungen im Rahmen der Überschußrechnung keine Betriebsausgaben seien, da es sich bei ihnen nicht um Verteilung von Betriebsausgaben, sondern um Abschreibungen wegen gesunkener Verkauflichkeit des Gegenstands im Rahmen des Gesamtbetriebs

1) Dies entspricht der Auffassung Schmalenbachs aaO. S. 67: "Neben dem Aufwand gibt es im betrieblichen Rechnungswesen keinen buchmäßigen 'Vermögensverlust', wenn der Gesichtspunkt der Kongruenz von Totalgewinn und Summe der periodischen Gewinne nicht verloren gehen soll."

2) Vgl. E.Littmann, aaO. §§ 4, 5 TZ 372 S. 266

handle, kann somit nicht gefolgt werden.

Wird ein unbebautes Grundstück oder eine Beteiligung aus dem Anlagevermögen verkauft, so ändert sich die ursprüngliche Bestimmung (Verbleib im Betrieb). Die frühere Ausgabe (Kaufpreis), die ursprünglich nur eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung herbeiführte, nimmt dadurch Aufwandsnatur an, sie wird zur Betriebsausgabe. Der Erlös trägt Ertragscharakter und bedeutet somit eine Betriebseinnahme. Ist der Erlös geringer als die Ausgabe bei der Anschaffung, so überschreitet die Betriebsausgabe die Betriebseinnahme und der Differenzbetrag ist (gewinnmindernder) Verlust. Übersteigt dagegen der Erlös die frühere Ausgabe (jetzige Betriebsausgabe), so wirkt sich die Differenz gewinnerhöhend aus. Durch die Änderung in der Bestimmung wird der Fall demjenigen angeglichen, in dem von vornherein die Bestimmung der "Vernichtung" im Betrieb durch eine betriebliche Leistung gegeben ist, wie bei der Zugehörigkeit des Grundstücks oder der Beteiligung zum Umlaufvermögen (Grundstücks-, Wertpapierhandel).

Bei der Hingabe eines betrieblichen Darlehens ist der Darlehensbetrag keine Betriebsausgabe, obwohl auch diese Ausgabe betrieblich veranlaßt ist. Auch hier liegt nur eine erfolgsneutrale Umschichtung von Mitteln vor und kein Verbrauch. Entfällt aus irgendeinem Grund der Rückfluß des Darlehens teilweise oder ganz, so ist die bisherige Bestimmung der Ausgabe insoweit hinfällig geworden; an ihre Stelle tritt nunmehr ein Kapitalverlust. Zu der Ausgabe bei der Hingabe des Darlehens kommt infolge des Wechsels der objektiven Bestimmung die Aufwandsnatur, sie wandelt den Darlehensbetrag zur Betriebsausgabe. Im Falle des Rückflusses des Darlehens liegt keine Betriebseinnahme vor. Betriebseinnahmen sind lediglich die Darlehenszinsen.

Zusammenfassend ergibt sich also, daß Ausgaben und Einnahmen im Zusammenhang mit reinen Vermögensumschichtungen weder Betriebsausgaben noch Betriebseinnahmen sind.

Der in der Gesetzesterminologie verwendete Begriff "Aufwendung"¹⁾ ist gegenüber der Betriebsausgabe der Oberbegriff: Er umfaßt a l l e Ausgaben des Betriebs ohne Rücksicht auf die Periodenabgrenzung. Aufwendungen können daher nicht nur bereits entstandene, sondern auch noch

1) § 4 Abs.4 Satz 1 EStG: "Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind."

bevorstehende Ausgaben sein¹⁾). Als Betriebsausgaben können "Aufwendungen" aber nur anerkannt werden, wenn ihnen die Aufwandsnatur anhaftet, wenn also die objektive Bestimmung des Wertverzehrs im Betrieb gegeben ist.

Die so definierten Begriffe gelten gleichermaßen für alle drei steuerlichen Gewinnermittlungsmethoden, die sich im Hinblick auf die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben lediglich durch den Zeitpunkt ihrer Berücksichtigung unterscheiden. Die Probleme der Periodenabgrenzung werden demnach je nach der Art der steuerlichen Gewinnermittlung in verschiedener Weise an die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben herangetragen.

c) Problematik der Periodenabgrenzung

Aus der Art der steuerlichen Gewinnermittlung ergibt sich die Notwendigkeit, den Zeitpunkt der Berücksichtigung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben festzulegen. Dabei wirkt sich auf die Betriebsausgaben die Tatsache aus, daß bei den einzelnen steuerlichen Gewinnermittlungsmethoden der Kreis der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter abweichend begrenzt ist²⁾.

Das Einkommensteuerrecht kennt drei verschiedene Arten der Gewinnermittlung: Die Gewinnermittlung nach vollkaufmännischen Buchführungsgrundsätzen (§ 5 EStG), den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs.1 EStG und den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs.3 EStG. Die steuerliche Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 29 EStG) oder auf Grund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 217 AO) hat in diesem Zusammenhang als außerhalb einer organischen Gewinnermittlung stehend außer Betracht zu bleiben.

Das Auseinandergehen in der Behandlung der Betriebsausgaben unter Beibehaltung ihres gemeinsamen Wesens läßt sich am besten durch die Gegenüberstellung der Gewinnermittlung nach § 5 EStG und der Ermittlung des Jahresergebnisses nach § 4 Abs.3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Überschußrechnung) darstellen.

Bei der vollkaufmännischen Gewinnermittlung nach § 5 EStG wirkt sich in der Regel der in einem Wirtschaftsjahr (Periode) auftretende Be-

1) Vgl. E.Littmann, aaO. §§ 4, 5 TZ 424 f.

2) Vgl. E.Littmann, aaO. §§ 4, 5 TZ 20 S. 160;
vgl. auch die Ausführungen unten S. 106 ff.

triebsaufwand im Sinne der dynamischen Bilanzauffassung unter Beachtung der Bewertungsvorschriften der §§ 6, 7 EStG ertragsmindernd aus; es werden also nicht die ausschließlich innerhalb der Periode vorgenommenen Ausgaben mit Aufwandscharakter berücksichtigt, sondern auch Ausgaben früherer Perioden und zukünftige Ausgaben, die in späteren Perioden erfolgen, wenn der "Gegenwert" der Ausgabe in dieser Periode verzehrt wird.

Es wird also grundsätzlich der Aufwand in dem Jahre berücksichtigt, in dem er entsteht, unabhängig davon, wann die mit dem Aufwand in Zusammenhang stehende Ausgabe erfolgt. Diese Behandlung ergibt sich daraus, daß der Gewinn nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, die im wesentlichen den Grundsätzen der dynamischen Bilanzauffassung entsprechen, ermittelt wird. Die Betriebsausgaben werden demnach dem Ziel der dynamischen Bilanz und der Steuerbilanz, also einer möglichst genauen Erfassung des Periodengewinns, untergeordnet, so daß die Entstehung der Ausgabe und ihre Berücksichtigung in vielen Fällen zeitlich auseinanderfallen.

Im Gegensatz zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG steht die Einnahmen-Ausgaben-Überschußrechnung nach § 4 Abs.3 EStG, die auf einfachere Verhältnisse zugeschnitten ist und daher auch die Ermittlung des Jahresergebnisses vereinfacht¹⁾: Dabei werden grundsätzlich die im Veranlagungszeitraum erfolgten Betriebseinnahmen unter Berücksichtigung des § 11 EStG zusammengerechnet und von ihrer Summe alle innerhalb des Veranlagungszeitraums getätigten Betriebsausgaben abgezogen ohne Rücksicht darauf, ob die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben überhaupt den Veranlagungszeitraum betreffen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung gelten hier nicht. Im betriebswirtschaftlichen Sinne kann bei einer derartigen Ermittlung des Jahresergebnisses von einer "Gewinn"-ermittlung nicht gesprochen werden. Allerdings werden die Anschaffungskosten (Betriebsausgaben) für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 7 EStG, der auch für die steuerliche Gewinnermittlungsart des § 4 Abs.3 EStG gilt²⁾, auf die Jahre der Nutzung verteilt; insoweit findet also eine

1) Vgl. E.Littmann, aaO. §§ 4, 5 TZ 366 ff. S. 265

2) BFH vom 25.7.1957, BStBl. 1957 III S. 346

Verteilung der Betriebsausgaben entsprechend dem Aufwand innerhalb einer Periode statt. Auch auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs.1 Ziff. 1 und 2 EStG kann im Wege der Teilwertabschreibung ein Teil einer früheren Ausgabe nunmehr als Betriebsausgabe gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Nach § 4 Abs.3 EStG werden z.B. Prozeßkosten, Pensionen und Garantieleistungen erst dann berücksichtigt, wenn sie gezahlt werden (§ 11 EStG), also möglicherweise erst viel später als in dem sie betreffenden Jahr. Hier liegt der wesentliche Unterschied zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG, bei der Rückstellungen für Prozeßkosten, Pensionsverpflichtungen und Garantieleistungen gemacht werden können, obwohl noch keine Ausgabe getätigt worden ist. Die Berücksichtigung als Betriebsausgabe erfolgt im Rahmen des § 5 EStG deshalb, weil die zukünftige Ausgabe Aufwand der jetzigen Periode ist. In beiden Fällen handelt es sich um Ausgaben mit Aufwandsnatur, also um Betriebsausgaben. Nur der Zeitpunkt der Berücksichtigung ist im Hinblick auf die verschiedenartige Ermittlung des Jahresergebnisses unterschiedlich¹⁾.

Eine Ausnahme von § 7 EStG, die wohl in der Hauptsache Vereinfachungscharakter hat, können sowohl bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 als auch unter gewissen Voraussetzungen bei § 4 Abs.3 EStG die sogenannten geringwertigen Wirtschaftsgüter machen, die, sofern ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten 600 DM nicht übersteigen, im Jahre der Anschaffung oder Herstellung voll abgesetzt werden dürfen (§ 6 Abs.2 EStG).

2. Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben nach § 4 Abs.4 Satz 2 EStG

Durch das Gesetz über die "Kleine Steuerreform"²⁾ ist die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben zur Vermeidung von Auswüchsen auf dem Gebiete der Betriebsausgabengestaltung³⁾ unter gewissen Voraussetzungen eingeschränkt worden. Nach § 4 Abs.4 Satz 2 EStG in der neuen Fassung werden ab 25.6.1953 (§ 52 Abs. 3 EStG 1953) Betriebsausgaben dann nicht mehr gewinnmindernd berücksichtigt, wenn sie die Lebensführung

1) Entsprechendes gilt für Einnahmen mit Ertragscharakter; dabei tritt auf der Einnahmenseite der Unterschied vielleicht noch deutlicher zutage.

2) Gesetz vom 24.6.1953 in BStBl. 1953 I S. 192

3) E.Lenski, aaO. DStR 1954 S. 152

des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren u n d unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

Durch diese Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben wird der Betriebsausgabenbegriff als solcher nicht geändert¹⁾. Die gesetzliche Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Kosten der Lebensführung wird durch diese Einschränkung in keiner Weise betroffen. So ist auch die Klarstellung in § 4 Abs.4 Satz 3 EStG, wonach § 12 Ziff. 1 EStG von der Einschränkung unberührt bleibt, eigentlich überflüssig²⁾. Die Einschränkung führt lediglich dazu, daß gewisse Betriebsausgaben ganz oder teilweise bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht abgezogen werden dürfen, so daß nunmehr zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben zu unterscheiden ist³⁾.

Die ganz oder zum Teil vom Abzug ausgeschlossenen Betriebsausgaben bleiben als Betriebsausgaben weiterbestehen; sie bilden jedoch innerhalb des Betriebs nicht mehr Posten der Gewinnermittlung, sondern Posten der Gewinnverwendung⁴⁾.

Bubenzer⁵⁾ untersucht die Bestimmung des § 4 Abs. 4 Satz 2 EStG unter dem Gesichtspunkt des Gewinnbegriffs (§§ 4 Abs.1 Satz 1 und 5 Satz 1 EStG) und stellt fest, daß der Gewinnbegriff nicht mehr stimme, wenn nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nicht als Entnahmen behandelt würden. Bei der einfachen und doppelten Buchführung wäre sonst die Buchführung nicht ordnungsmäßig, sondern geradezu falsch. Beim folgerichtigen Durchdenken der Systematik unseres Einkommensteuer-

1) So: O.Bühler, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, München und Berlin 1956; Anm. VI 3 TZ 9 S. 69;
W.Grund, Wieder einmal: Die steuerliche Behandlung der unangemessenen Betriebsausgaben, StW 1955 Sp. 354 f.;
E.Lenski, aaO. S. 153;
E.Littmann, aaO. §§ 4, 5 TZ 430 S. 282;
A.Spitaler, aaO. S. 299

2) E.Lenski, aaO. S. 153

3) Blümich-Falk, aaO. § 4 Anm. 28 S. 190 f.

4) A.Spitaler, aaO. S. 297

5) F.Bubenzer, Betriebsausgaben und Entnahmen im Einkommensteuerrecht, StW 1954 Sp. 580 f.

rechts (§§ 4,5 EStG) müsse man zu dem Ergebnis kommen, daß die nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben Entnahmen im Sinne des § 4 Abs.1 Satz 1 (und Satz 2) seien¹⁾. Es sei daher keine systematisch klare Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Privatausgaben gegeben. Es muß Bubenzer zugestimmt werden, daß durch die Einführung einer "nichtabzugsfähigen" Betriebsausgabe der bisherige steuerliche Gewinnbegriff eine Änderung erfährt. Diese Änderung ist jedoch vom Gesetzgeber geschaffen worden, der bewußt eine Gesetzmäßigkeit der Buchführung für diesen Fall aufgehoben und damit auch den Gewinnbegriff (§§ 4,5 EStG) beim Vorhandensein einer nichtabzugsfähigen Betriebsausgabe insoweit geändert hat²⁾.

Die hier von Bubenzer vertretene Auffassung ist nicht haltbar³⁾; die Einstufung einer Aufwendung als Betriebsausgabe schließt eine Entnahme - somit das gleichzeitige Vorliegen einer Privatausgabe - begrifflich aus. Die vom Gesetzgeber gegebene systematische Abgrenzung ist klar und eindeutig. Auch Spitaler widerspricht sich, wenn er einerseits ausführt, daß die klare Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Kosten der Lebensführung durch die Neuregelung (§ 4 Abs.4 Satz 2 und 3) in keiner Weise betroffen werde und daß der Betriebsausgabenbegriff nicht geändert worden sei⁴⁾, andererseits in der Erwidern auf Bubenzer⁵⁾ aber zugibt, daß die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben Entnahmen sein könnten.

Zur Begründung seiner Auffassung, daß die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben Entnahmen seien und daß zwischen Entnahmen und Betriebsausgaben keine klare systematische Abgrenzung vorliege, bringt Bubenzer⁶⁾ ein Beispiel, in dem der Unternehmer A seinem Freund B helfen will und ihn gegen angemessenes Gehalt in seiner Unternehmung beschäftigt, ihm aber darüber hinaus eine unangemessene Entlohnung in Naturalien gibt. Nach Auffassung Bubenzers kann es sich bei diesen Aufwendungen um Betriebsausgaben handeln, wobei die unangemessene Entlohnung in

1) Nach § 4 Abs.1 Satz 2 EStG sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.

2) A.Spitaler, Bemerkung zum vorstehenden Aufsatz, (von Bubenzer) StW 1954 Sp. 589 f.

3) Vgl.E.Littmann, aaO. §§ 4, 5 TZ 430 S. 282 f.

4) A.Spitaler, aaO. StBJb. 1953/54 S. 299

5) A.Spitaler, Bemerkungen zum vorstehenden Aufsatz, StW 1954 Sp.592
6) F.Bubenzer, aaO. StW 1954 Sp. 582 f.

Form von Naturalien nichtabzugsfähige Betriebsausgaben seien; andererseits ließen sich die Aufwendungen, die teilweise betrieblichen und teilweise privaten Charakter hätten, einwandfrei trennen, so daß die Aufwendungen mit privatem Charakter - Entlohnung in Naturalien - eine Privatentnahme darstellten. Die unangemessene Entlohnung in Naturalien könne demnach sowohl eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe als auch eine Privatentnahme sein. Diese Auffassung ist nicht richtig, denn die unangemessene Entlohnung in Naturalien ist keinesfalls eine Betriebsausgabe; sie ist, da sie nicht betrieblich veranlaßt und somit betriebsfremd ist, eine Privatentnahme. Eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe muß - wie jede andere Betriebsausgabe - eine betrieblich veranlaßte Aufwendung sein¹⁾, denn der Betriebsausgabenbegriff ist, wie schon erwähnt, von der Neuregelung überhaupt nicht betroffen. Eine Entnahme schließt eine Betriebsausgabe aus und umgekehrt²⁾.

Würde es sich im vorigen Beispiel nicht um einen privaten Freund, sondern um den Sohn des besten Kunden der Unternehmung handeln, und würde die Entlohnung in Naturalien dazu dienen, die gute Geschäftsverbindung zu erhalten und zu verbessern, so läge bei der Naturalientlohnung eine Betriebsausgabe vor, da diese Aufwendung betrieblich veranlaßt wäre. Hier könnte also nur eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe in Betracht kommen, eine Privatentnahme würde von vornherein ausscheiden.

Erst wenn feststeht, daß Betriebsausgaben gegeben sind, lassen sich die einzelnen Voraussetzungen für den Nichtabzug unangemessener Betriebsausgaben prüfen.

Es können nur solche Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen werden, welche die Lebensführung des Steuerpflichtigen selbst oder anderer Personen berühren. Hierin liegt eine wesentliche Einschränkung des Bereichs der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben, und die meisten Betriebsausgaben können daher wie bisher in unbeschränktem Umfang abgesetzt werden. Die Einkommensteuerrichtlinien³⁾ geben eine wenig glückliche Auslegungsregel. Sie gehen von der Fiktion aus, wie es wäre, wenn Betriebsausgaben keine Betriebsausgaben wären⁴⁾. Dagegen

1) Vgl. oben S. 10 ff.

2) Vgl. E.Littmann, aaO. §§ 4, 5 TZ 430 S. 282

3) EStR 1953 Abschn. 18 Abs.1;
EStR 1955 Abschn. 20 Abs.1

4) Vgl. Steinfeld, Was sind unangemessene Betriebsausgaben, Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 3, S. 1512

geht Grund¹⁾ zutreffend von dem gemeinsamen Merkmal der typischen Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs.4 Satz 2 EStG (unangemessen hohe Bewirtungskosten, unverhältnismäßig hohe Geschenksendungen, besonders luxuriöse Büroeinrichtungen) aus und kommt zu dem Ergebnis, daß Betriebsausgaben die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, wenn sie ausschließlich durch den Betrieb veranlaßt sind, gleichzeitig aber zur Befriedigung "persönlicher Bedürfnisse" des Steuerpflichtigen oder anderer Personen führen. Dabei sei der steuerliche Begriff "persönliche Lebensführung" keinesfalls mit dem "persönlichen Bedürfnis" gleichzusetzen. Nach Zitzlaff²⁾ dienen die Lebenshaltungskosten unmittelbar den persönlichen Bedürfnissen, während Betriebsausgaben, welche die Lebensführung berühren, erst durch das Medium des Betriebs Personen zugute kommen.

Außer bei den erwähnten typischen Beispielen können auch Reklameaufwendungen mit Ausnahme von Zeitungs- und Plakatreklame³⁾ die Lebensführung berühren, so z.B. bei Abgabe von Kostproben zu Werbezwecken. Ferner berühren in der Regel die sozialen Aufwendungen des Betriebs die Lebenshaltung von Personen.

In der Literatur ist umstritten, ob - unangemessen hohe - Gehälter (Löhne) und Reisespesen, die gewährt werden und betrieblich veranlaßt sind, unter § 4 Abs.4 Satz 2 EStG fallen können.

Nach Spitaler⁴⁾ und Littmann⁵⁾ berührt die Zahlung dieser Geldbeträge noch nicht die Lebensführung, sondern erst ihre Verwendung. Daher fehle bei Geldzahlungen eine Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 4 Satz 2 EStG.

Lenski⁶⁾, Bubenzer⁷⁾ und Zitzlaff⁸⁾ lehnen diese Ansicht mit Recht als zu formal ab und sind der Auffassung, daß bei wirtschaftlicher

1) W.Grund, aaO. StW 1955 Sp. 360

2) F.Zitzlaff, aaO. DB 1953 S. 1000

3) EStR 1953 Abschn. 18

4) A.Spitaler, Betriebsausgaben nach neuem Recht, StBJb. 1953/54 S. 301;

Ders., Bemerkungen zum vorstehenden Aufsatz, StW 1954 Sp. 593

5) E.Littmann, aaO. §§ 4, 5 TZ 432 S. 283

6) E.Lenski, aaO. DStR 1954 S. 154

7) F.Bubenzer, aaO. StW 1954 Sp. 582

8) F.Zitzlaff, aaO. DB 1953 S. 1000

Betrachtungsweise bereits Geldbeträge, deren betriebliche Verwendung persönliche Bedürfnisse befriedigt, die Lebensführung berühren.

In diesem Zusammenhang muß das Wesen des Geldes berücksichtigt werden. Das Geld fungiert als Zwischentauschmittel und stellt eine Anweisung¹⁾ auf einen Teil des Sozialproduktes dar; dadurch ermöglicht es die Freiheit der Konsumgestaltung. Der Geldempfänger stellt sich also infolge der Einschaltung des Geldes besser als der Naturalienempfänger²⁾. Im Rahmen des § 4 Abs.4 Satz 2 EStG fehlt daher die innere Berechtigung der steuerlichen Besserstellung des Geldempfängers gegenüber dem Naturalienempfänger.

Nach den Einkommensteuerrichtlinien³⁾ sind allerdings Löhne und Gehälter unter dem Gesichtspunkt des § 4 Abs.4 Satz 2 EStG nicht zu prüfen. Es handelt sich hierbei jedoch nur um eine innerdienstliche Maßnahme (Verwaltungsanweisung), auf deren Anwendung der Steuerpflichtige nach ständiger Rechtsprechung des BFH keinen Anspruch hat und die auch die Steuergerichte nicht bindet.

Bei Körperschaften, die als juristische Personen kein Privatleben haben können, kommen nur Aufwendungen in Betracht, die die Lebensführung "anderer Personen" berühren. Betroffen wird hier insbesondere die Lebensführung der Gesellschaftergeschäftsführer, der Vorstandsmitglieder und der leitenden Angestellten.

Berühren betriebliche Aufwendungen die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen, so wird allein dadurch keineswegs die Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben begründet. Diese Aufwendungen können in der Regel bei der Gewinnermittlung voll berücksichtigt werden.

Nur die Aufwendungen, die unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung unangemessen sind, scheiden bei der Gewinnermittlung in Höhe des unangemessenen Teils aus. Die Frage der Unangemessenheit kann nur nach Sachlage des einzelnen Falles beurteilt werden. Die Aufwendungen müssen das übliche Maß erheblich überschreiten⁴⁾. Nach Abschn. 18

1) Anweisung im weiteren Sinne (de facto, nicht de iure).

2) Vgl. F.Lütge, Einführung in die Lehre vom Gelde, München 1948, S. 28 f.

3) EStR 1953 Abschn. 18

4) Vgl. E.Lenski, aaO. DStR 1954 S. 154

Abs.1 EStR 1953 ist bei der Prüfung der Angemessenheit nicht kleinlich zu verfahren; als unangemessen werden z.B. unverhältnismäßig teure Geschenksendungen oder übermäßig hohe Bewirtungskosten in Betracht kommen. Dagegen wird bei sozialen Aufwendungen die Frage der Unangemessenheit besonders vorsichtig zu beurteilen sein.

Wie Lenski¹⁾ ausführt, ist nach dem Wortlaut des Gesetzes die Angemessenheit der Aufwendungen nur u n t e r B e r ü c k s i c h t i g u n g und nicht n a c h der Verkehrsauffassung zu prüfen. Die Verkehrsauffassung sei daher nicht allein ausschlaggebend, sondern nur ein Anhaltspunkt. Praktisch wird es jedoch auf die Verkehrsauffassung²⁾ - die Meinung der im Wirtschaftsleben stehenden und der mit ihm vertrauten vernünftig und billig denkenden Menschen - ankommen, die in Zweifelsfällen mit Hilfe eines Gutachtens der beteiligten Wirtschaftskreise (z.B. der Industrie- und Handelskammer) ermittelt werden kann.

Im wesentlichen wird man den Ausführungen Spitalers³⁾ folgen können: "Bei Auslegung des § 4 Abs.4 Satz 2 EStG sollte nur dann einem Teil der in Betracht kommenden Betriebsausgaben die Abzugsfähigkeit versagt werden, wenn ein offenkundiger Auswuchs oder ein offenkundiger Mißbrauch im Sinne der Verkehrsauffassung vorliegt. Dagegen sollte alles unberührt bleiben, was bei unvoreingenommener Betrachtung in dem vorwärtsdrängenden zivilisatorischen Fortschritt liegt, der nun einmal darauf aus ist, das Dasein immer angenehmer zu gestalten."

Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben gilt auch für solche Betriebsausgaben, die zu aktivieren sind⁴⁾. Als Beispiele kommen hier ungewöhnlich luxuriöse Geschäftswagen und Büroeinrichtungen in Frage. Siara⁵⁾ weist auf die hierbei auftretenden Schwierigkeiten bei der buchmäßigen Behandlung hin und hält es für wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung generell darauf verzichten würde, den § 4 Abs.4 Satz 2 EStG hier anzuwenden.

Bis jetzt ist die praktische Anwendung des § 4 Abs.4 Satz 2 EStG kaum von Bedeutung gewesen; die Bestimmung trägt überwiegend vor-

1) E.Lenski, aaO. DStR 1954 S. 154

2) Vgl. S. 39

3) A.Spitaler, aaO. StBJb. 1953/54 S. 296

4) Vgl. G.Siara, Nicht anerkannte Betriebsausgaben bei aktivierungspflichtigem Aufwand, DB 1953 S. 912

5) G.Siara, aaO. DB 1953 S. 912

beugenden Charakter, bietet aber bei wirklichen Mißbräuchen eine gesetzliche Handhabe.

Daß § 4 Abs.4 Satz 2 EStG sich auch praktisch auswirken kann, zeigt folgender Fall: Im Jahre 1951 hatte ein Unternehmer mit seiner Belegschaft einen sechstägigen Betriebsausflug nach Italien unternommen. Der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 13.5.1954¹⁾ die auf die einzelnen Belegschaftsmitglieder entfallenden Kosten des Betriebsausflugs ohne weiteres als deren "Arbeitslohn" angesehen. Selbst wenn man davon ausgeht, daß derartige Aufwendungen unangemessen sind, ist die Folgerung des Bundesfinanzhofs bedenklich, da die Betriebsangehörigen diese Aufwendungen nicht aus eigenem Antrieb gemacht hatten, vielmehr der Unternehmer den Anreiz dazu gegeben hatte, ohne den die Aufwendungen von den Betriebsangehörigen zumindest in vielen Fällen unterlassen worden wären. Nach Einführung des § 4 Abs.4 Satz 2 könnte es sich bei diesen Aufwendungen wohl nur um die Alternative handeln, ob abzugsfähige oder nichtabzugsfähige Betriebsausgaben vorlagen. Diese Alternative, die höchstens zu Lasten des Unternehmers geht, wird den Verhältnissen besser gerecht. In dem angeführten Fall könnte man allerdings auch der Auffassung sein, daß kein offenkundiger Mißbrauch in der Betriebsausgabengestaltung vorliege.

Prinzipiell muß vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus gegen § 4 Abs.4 Satz 2 EStG eingewendet werden, daß diese Bestimmung einen nicht ungefährlichen Eingriff in die betriebliche Sphäre darstellt. In unserem Wirtschaftssystem müssen grundsätzlich die betrieblichen Entscheidungen vom Unternehmer gefällt werden, denn dieser trägt schließlich auch das Risiko des Betriebs. Allerdings wird die Möglichkeit eines Mißbrauchs durch die Finanzverwaltung dadurch eingeschränkt, daß die Frage der Unangemessenheit als Rechtsfrage gerichtlich nachprüfbar ist.

3. Die Natur der Werbungskosten

Das Einkommensteuergesetz umschreibt in § 9 den Begriff der Werbungskosten mit "Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen". Außer der allgemeinen Begriffsbestimmung enthält § 9 noch einige Fälle von Aufwendungen, die "auch" Werbungskosten sind; hierbei handelt es sich in der Hauptsache um Klarstel-

1) BStBl. 1954 III S. 225

lungen, wobei auch Sachverhalte angeführt sind, bei denen ohne ausdrückliche Erwähnung Zweifel an ihrer Natur als Werbungskosten möglich gewesen wären.

Werbungskosten gibt es nur im Zusammenhang mit den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und bei den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG (§ 2 Abs.3 Ziff. 4 bis 7 EStG). Nach § 2 Abs.4 Ziff.2 EStG sind Einkünfte bei diesen Einkunftsarten der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Jedoch kommen die Einkunftsarten nach § 2 Abs.3 Ziff. 5 bis 7 nur dann in Betracht, wenn die betreffenden Vorgänge nicht schon von den Einkunftsarten der Ziffern 1 bis 3 - also im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung - erfaßt werden. Dies ist der Fall, wenn die betreffenden Einkünfte innerhalb eines Betriebs erzielt sind¹⁾.

Die gesetzliche Definition der Werbungskosten - Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen - ist unbestimmt gefaßt und bedarf deshalb der Auslegung im Rahmen des Einkommensbegriffs²⁾. Nach Vangerow³⁾ spielt hierbei das Normalerfordernis eines ausreichenden (unmittelbaren⁴⁾) wirtschaftlichen Zusammenhangs der Aufwendung mit dem Ertrag die Hauptrolle. Vangerow weist dabei darauf hin, daß der Gesetzgeber selbst in § 9 Ziffer 1 EStG den Ausdruck "wirtschaftlichen Zusammenhang" verwendet und daß weiter in § 9 Ziff.2 von Ausgaben gesprochen wird, die "sich beziehen" auf Gegenstände, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmenerzielung dienen. Auch darin, daß die Werbungskosten nach § 9 EStG bei der Einkunftsart abgezogen werden, bei der sie erwachsen sind, drückt sich die enge Beziehung der Werbungskosten zu den ihnen gegenüberstehenden Einnahmen aus.

Die Frage nach einem ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen hat in der Praxis oft zu erheblichen Zweifeln und zu daran anknüpfenden Streitigkeiten geführt. Der RFH⁵⁾

1) Vgl. E.Becker, aaO. S. 221

2) Vgl. dazu die Ausführungen oben S. 1 ff.

3) F.Vangerow, Zum Begriff der Werbungskosten bei Kapitaleinkünften, StW 1957 Sp. 685

4) Vgl. BFH vom 7.11.1951, BStBl. 1952 III S. 12

5) RFH vom 28.11.1928, RStBl. 1929 S. 65
RFH vom 5. 8.1930, RStBl. 1931 S. 190
RFH vom 14. 1.1932, RStBl. 1932 S. 399
RFH vom 23. 3.1932, StW. 1932 Nr.629
RFH vom 29. 1.1936, RStBl. 1936 S. 588

hat in seiner Rechtsprechung bei der Frage des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Ausgaben und Einnahmen ganz besonders auf die Objekte, die Erträge bringen, abgestellt. Diese Art der Auslegung deckt sich auch mit den in der Einführung dargelegten Grundsätzen¹⁾.

Bei dieser auf das wirtschaftliche Bild des einzelnen Falles oder gewisser Gruppen bezogenen Auslegung hat der RFH die Grenzlinie des Zusammenhangs bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weiter gezogen als bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dabei ist zu beachten, daß bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Kreis der Werbungskosten schon dadurch erweitert ist, daß auch das Objekt selbst, sofern es dem natürlichen Wertverzehr unterliegt, als ein Teil der Werbungskosten erscheint²⁾. Diese Einkünfte nähern sich in ihrem Wesen überhaupt in manchen Beziehungen den nach dem "Gewinn" zu bestimmenden Einkünften an. Dagegen ergab sich aus der Auffassung des RFH, daß das Gesetz keine Einkünfte aus dem Kapitalvermögen als solchem, sondern nur aus den einzelnen Kapitalanlagen kenne, und daß daher die einzelnen Anlagegegenstände selbständig und für sich betrachtet werden müßten, bei dieser Einkunftsart eine Beschränkung der Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten. Aus diesen Grundsätzen heraus wurden allgemeine Verwaltungskosten, insbesondere Kosten, die durch die Verwaltung der Gesamtheit des Kapitalvermögens erwachsen, nicht als Werbungskosten anerkannt³⁾. Bei der Auffassung des Reichsfinanzhofs war weiter mit entscheidend, daß jeweils die steuerlich beachtlichen Einkünfte von der steuerlich unbeachtlichen Lebenssphäre und damit auch von der in diesem Zusammenhang wirtschaftlich besonders wichtigen "privaten" Vermögenssphäre abzugrenzen waren. Es war somit zu prüfen, ob die betreffenden Ausgaben mit der Vermögensanlage oder mit den Erträgen der Vermögensanlage zusammenhingen. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung gibt es nun gerade zwischen Vermögens- und Einkunftssphäre besonders viele Grenzfälle, weil hier der Gegenstand der Ertragsleistungen vielfach zugleich

1) Vgl. oben S. 1 ff.

2) F.Vangerow, aaO. StW 1957 Sp. 685

3) RFH vom 24.3.1927, RSStBl. 1927 S. 149
RFH vom 7.2.1929, RSStBl. 1929 S. 193
RFH vom 4.6.1930, Slg.Bd. 27 S. 89.
RFH vom 16.6.1932, StW 1932 Nr. 925

"Vermögen" bildet¹⁾. Demgegenüber sind die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, bei denen Abgrenzungsprobleme gegenüber der privaten Vermögenssphäre in der Regel nicht auftreten, völlig anderer Art, so daß sie mit den beiden oben genannten Einkunftsarten hinsichtlich der Grenzlinie des Zusammenhangs von Ausgaben und Einnahmen nicht verglichen werden können. Bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit ist eine Abgrenzung nur hinsichtlich der Aufwendungen für die Lebensführung (§ 12 Ziff. 1 EStG) möglich und erforderlich.

Die Frage der Werbungkosteneigenschaft kann nur für den einzelnen Fall beantwortet werden. Bei der Abgrenzung von der privaten Vermögenssphäre hängt sie davon ab, ob eine Aufwendung mehr im Interesse des Erwerbs, der Erhaltung und Sicherung des Vermögens oder mehr im Hinblick auf die Erzielung von Einkünften aus dem Vermögen erfolgt²⁾. Die überwiegende Zielsetzung gibt dabei den Ausschlag. Zum Begriff der Werbungskosten hat der OFH im Urteil vom 26.3.1947³⁾ ausgeführt: "...Der Werbungskostenbegriff ist durch den § 9 EStG 1934 für das Einkommensteuerrecht und damit für alle Einkunftsarten nach § 2 Abs.3 Ziff.4 bis 7 einheitlich festgelegt. Lediglich Unterschiede in den tatsächlichen Verhältnissen können zu einem unterschiedlichen Ergebnis führen, nicht aber ein für die verschiedenen Einkunftsarten unterschiedlicher Werbungskostenbegriff, der rechtlich nicht besteht. Soweit sich diese Grundsätze mit der bisherigen Rechtsprechung nicht decken, hält der Senat an dieser nicht fest." Im Gegensatz zu diesen Ausführungen weist Vangerow⁴⁾ zutreffend darauf hin, daß dieser Vorwurf einer bisher unrichtigen Handhabung des Werbungskostenbegriffs durch den RFH wohl nicht berechtigt sein dürfte; der RFH habe lediglich den verschiedenartigen wirtschaftlichen Gehalt verschiedener Tatbestände auch unterschiedlich behandelt.

Dagegen ist der erweiterten Anerkennung von Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen durch den OFH zuzustimmen. Die Erweiterung geht dahin, daß allgemeine Verwaltungskosten nicht nur für die einzelne Kapitalanlage, sondern für die Gesamtheit der Kapitalanla-

1) F.Vangerow, aaO. StW 1957 Sp. 686

2) Vgl. F.Vangerow, aaO. StW 1957 Sp. 686

3) OFH vom 26.3.1947, Slg. Bd. 54, S. 198 (202 f.)

4) F.Vangerow, aaO. StW 1957 Sp. 687

gen insoweit als Werbungskosten anzuerkennen seien, als eine unmittelbare innere Beziehung zu den Kapitaleinnahmen bestehe. Ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der gesetzlichen Vorschrift sei aber auch bei den allgemeinen Verwaltungskosten gegeben, soweit sie der Fürsorge für die Erträge dienten, auch wenn gleichzeitig das Stammrecht gesichert werde, da beides unlösbar verknüpft sei. Die Verwaltung ist diesen neu entwickelten Grundsätzen gefolgt und der Bundesfinanzhof hat sie im Urteil vom 28.8.1952¹⁾ bestätigt. Mit der "Einheitlichkeit" des Werbungskostenbegriffs hat jedoch das Urteil des OFH vom 26.3.1947 wenig zu tun. Die auf den ersten Blick vielleicht bedeutsam erscheinende Aussage, daß es für die verschiedenen Einkunftsarten nur einen einheitlichen Werbungskostenbegriff gebe, darf nicht überschätzt werden; sie würde zu einer Erstarrung des Rechts führen und uns keinesfalls der Lösung der Probleme näher bringen. Die verschiedenen Einkunftsarten sind in ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Verhältnissen derart verschieden, daß sich nur in seltenen Fällen eine Vergleichsmöglichkeit bietet. Man könnte höchstens bezüglich der einzelnen Einkunftsarten von einer einengenden oder erweiternden Auslegung sprechen; diese ist jedoch abhängig von der unterschiedlichen wirtschaftlichen Entwicklung und Anschauung.

Bei der Verwendung einer gleichlautenden Gesetzesdefinition für nicht vergleichbare wirtschaftliche und tatsächliche Verhältnisse vermeidet man besser das Herausstellen eines einheitlichen Begriffs, der infolge mangelhafter Anpassungsfähigkeit an eine Vielheit von Erscheinungsformen mehr Schaden anrichtet, als er Vorteile bringt.

Wie in der Einführung dargestellt wurde, hat sich der steuerliche Einkommensbegriff von einem allgemeinen Begriff zur umfassenden Aufzählung der Einkünfte in einzelnen Einkunftsarten weitergebildet. Diese Entwicklung wurde durch den engen Zusammenhang der Einnahmen und Ausgaben verursacht; sie berührt auch die Werbungskosten, die bei vier der sieben Einkunftsarten die berücksichtigungsfähigen Ausgaben darstellen. Angesichts des Erfordernisses, für die Abgrenzung der Werbungskosten innerhalb dieser vier sehr unterschiedlichen Einkunftsarten jeweils auf den mehr oder weniger engen Zusammenhang der Einnahmen und Ausgaben abzustellen, ist mit einem einheitlichen Ausgabenbegriff - allgemeiner Werbungskostenbegriff - nicht gedient; er würde sogar dem Wesen des einkommensteuerlichen Einkommensbegriffes zuwiderlaufen.

1) BStBl. 1952 III S. 265

Die für den Betriebsausgabenbegriff so wichtige Bestimmung des Verbrauchs des "Gegenwerts" der Ausgabe - die Aufwandsnatur¹⁾ - tritt im Rahmen des Werbungskostenbegriffs zurück, da es hier kein dem Betriebsvermögen entsprechendes Vermögen gibt. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wird jedoch dem natürlichen Wertverzehr der Mietsache (Pachtsache) durch die Absetzung für Abnutzung (AfA)²⁾ als Werbungskosten Rechnung getragen. Auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gibt es Ausnahmefälle, in denen Aufwendungen für "Vermögensgegenstände" (Arbeitsmittel) Werbungskosten sein können, z.B. bei den Musikinstrumenten eines Kapellmeisters im Angestelltenverhältnis oder bei dem Rundfunkgerät eines Journalisten im Angestelltenverhältnis. Nach § 20 Abs.2 Ziff.4 LStDV müssen diese Aufwendungen auf die Jahre der Nutzung entsprechend dem Wertverzehr des Arbeitsmittels verteilt werden, so daß jeweils nur der AfA-Betrag berücksichtigt wird. Demnach ist auch beim Werbungskostenbegriff der **V e r b r a u c h** (Wertverzehr) des Äquivalents der Ausgabe eine unabdingbare Voraussetzung. Auch bei der Beurteilung der Werbungskosten ist davon auszugehen, daß Ausgaben nicht die Einnahmen (innerhalb einer Einkunftsart) mindern dürfen, wenn sie zu nicht dem Verzehr unterliegenden Äquivalenten geführt haben³⁾. Unterliegen die Äquivalente der Ausgaben nicht dem **V e r b r a u c h** (der Vernichtung), so können keine Werbungskosten vorliegen, auch wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der Ausgaben mit den Einnahmen innerhalb einer Einkunftsart gegeben ist. Im Rahmen des Werbungskostenbegriffs tritt in den meisten Fällen der Verbrauch des "Gegenwerts" der Ausgabe sofort ein, so z.B. bei den Kosten der Fahrt zur Arbeitsstätte, bei den Mehraufwendungen für Verpflegung etc.; das Problem wird daher nur dann bedeutsam, wenn durch die Ausgabe ein "faßbares", nicht dem sofortigen Verbrauch unterliegendes Äquivalent geschaffen wurde. Das für die Werbungskosten zwingende Merkmal des Verbrauchs (Vernichtung) hat insbesondere bei den Aufwendungen für die Berufsausbildung und -fortbildung Bedeutung⁴⁾.

4. Gegenüberstellung der Betriebsausgaben und Werbungskosten

Nach Becker⁵⁾ beruhen die Unterschiede zwischen Betriebsausgaben und

1) Vgl. dazu die Ausführungen unten S. 11 ff.

2) Vgl. § 7 EStG

3) Vgl. dazu die Ausführungen oben S. 1 ff.

4) Vgl. die Ausführungen unten S. 85 ff.

5) Vgl. E.Becker, aaO. S. 214 f.

Werbungskosten bei den verschiedenen Einkunftsarten darauf, daß das Einkommensteuerrecht keinen einheitlichen Einkommensbegriff kennt, das Einkommen sich vielmehr aus der Summe (bzw. dem Ausgleich) der Einkünfte der einzelnen Einkunftsarten ergibt. Was aber Einkünfte bei den einzelnen Einkunftsarten sind, richtet sich in e r s t e r L i n i e nach der b e s o n d e r e n N a t u r der e i n z e l n e n A r t e n von Einkünften.

Nun lassen sich zwar die Betriebsausgaben auf einen einheitlichen Nenner - Aufwendungen mit Aufwandsnatur - bringen¹⁾; lediglich hinsichtlich der Zurechnung zu einer bestimmten Periode ist die Behandlung im Rahmen der drei steuerlichen Gewinnermittlungsarten verschieden. Auch Werbungskosten der verschiedenen Einkunftsarten tragen gemeinsame Züge; bei ihnen muß aber wegen der Verschiedenartigkeit der Einkunftsarten die Betrachtung innerhalb der einzelnen Einkunftsart in den Vordergrund treten²⁾.

Der wesentliche Unterschied zwischen den Betriebsausgaben und den Werbungskosten besteht darin, daß die Betriebsausgaben in die Gewinnermittlung für einen fest umgrenzten Bereich, den Betrieb, eingeordnet sind und damit auch innerhalb eines fest umgrenzten Vermögens (des Betriebsvermögens) vor sich gehen, während es bei den Werbungskosten an der Zuordnung zu einem größeren, fest abgegrenzten Bereich fehlt. Daher treten auch bei den Betriebsausgaben die bei den Werbungskosten so schwierigen Abgrenzungsprobleme gegenüber der "privaten" Vermögenssphäre nicht auf, da die "betriebliche" Vermögenssphäre im ganzen von der Gewinnermittlung erfaßt wird. Allerdings taucht dafür bei der Gewinnermittlung das Problem der Abgrenzung der Vermögenssphäre selbst - betrieblich oder privat - und der Aufteilung bei teils betrieblicher, teils privater Nutzung einzelner Wirtschaftsgüter (Häuser, Kraftwagen u.ä.) auf.

Die Ermittlung der Einkünfte aus einem Betrieb nach dem Gewinn hat weiter zur Folge, daß Veräußerungsgewinne und -verluste aus betrieblichen Vermögensobjekten betriebliche Gewinne und Verluste sind, während es sich bei den Einkunftsarten, die auf der Nutzung eines privaten Wirtschaftsguts beruhen, bei einer Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsgutes in der Regel um steuerlich nicht beachtliche Vor-

1) Vgl. dazu die Ausführungen unten S. 11 ff.

2) Vgl. oben S. 1 ff.

gänge innerhalb der privaten Vermögenssphäre handelt; hier muß grundsätzlich zwischen Aufwendungen für die Vermögensanlage und Aufwendungen zur Erzielung von Einnahmen aus dem Vermögen unterschieden werden. Hier zeichnet sich bereits die engere Umgrenzung der Werbungskosten als Folge des engeren Bereiches der dafür in Betracht kommenden Einkunftsarten ab. Es zeigt sich weiter, daß die Abgrenzungsprobleme im einzelnen bei den Werbungskosten besonders schwierig sind, schwieriger und mannigfaltiger als bei den Betriebsausgaben, bei denen der Bereich viel fester und klarer umrissen ist.

Auch die begriffliche Differenziertheit der Betriebsausgaben und Werbungskosten hat eine engere Umgrenzung der Werbungskosten zur Folge; während bei den Werbungskosten grundsätzlich ein unmittelbarer Zusammenhang der Ausgaben mit den Einnahmen erforderlich ist, genügt bei den Betriebsausgaben auch ein nur mittelbarer Zusammenhang.

Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.7.1957¹⁾ hat die Werbungskosten im Hinblick auf ihre Angemessenheit (Üblichkeit, Notwendigkeit) grundsätzlich den Betriebsausgaben gleichgestellt. Nach diesem Urteil ist es im Rahmen des Werbungskostenbegriffs im allgemeinen dem Steuerpflichtigen überlassen, welche Aufwendungen er für erforderlich hält; soweit die Aufwendungen nur den Beruf angehen, darf nicht auf den "üblichen" Aufwand abgestellt werden. Berühren jedoch Aufwendungen gleichzeitig den beruflichen und privaten Bereich, so kann die Überschreitung des Üblichen einen Anhalt dafür geben, daß es sich um Aufwendungen im privaten Interesse handelt.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß durch die unterschiedliche Bedeutung der Begriffe "Werbungskosten" und "Betriebsausgaben" der Gewerbetreibende eine größere Gestaltungsfreiheit erhält, die auch zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung führen kann²⁾.

5. Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung

Ist das Steuersubjekt eine juristische Person, so kann die Frage der Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Kosten der Lebenshaltung (der

1) BStPl. 1957 III S. 528

2) Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die Große Steuerreform, herausgegeben von H. Troeger, Stuttgart 1954, S. 13

juristischen Person) begrifflich nicht auftreten, da es für die juristische Person, eine Schöpfung des Rechts, keine "Lebenshaltung" gibt. Jedoch müssen hier die Betriebsausgaben mit den Kosten der Lebensführung der Anteilseigner in Beziehung gesetzt werden. Infolge der Einschaltung der juristischen Person lautet die Frage der Abgrenzung nunmehr: Liegt eine Betriebsausgabe oder eine verdeckte Gewinnausschüttung vor? Das Abgrenzungsproblem bleibt grundsätzlich dasselbe; durch die Einschaltung der juristischen Person zwischen den Betrieb und seinen (wirtschaftlichen) "Eigentümern" ändert sich lediglich die äußere Erscheinungsform des Problems. Die Möglichkeit einer verdeckten Gewinnausschüttung ist allerdings in der Regel nur dann gegeben, wenn die Anteilseigner persönlich einen Einfluß auf die Geschäftsführung haben, sie selbst vielleicht sogar Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder sind. Dagegen verliert die Frage an Bedeutung, wenn sich die Anteile im Streubesitz befinden und infolgedessen der Einfluß des einzelnen Anteilseigners ganz unbedeutend ist, wie z.B. bei den Kleinaktionären einer Aktiengesellschaft.

6. Der Begriff der Lebenshaltungskosten

Nach § 12 Ziff.1 EStG sind die Kosten der Lebenshaltung die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

§ 12 Ziff.1 EStG gilt für alle Einkunftsarten. Der Vorbehalt "Unbeschadet der Vorschrift des § 10" im Wortlaut des § 12 bedeutet, daß die besondere Bestimmung des § 10 EStG und nunmehr auch des § 10b EStG (Berücksichtigung von Privatausgaben als Sonderausgaben) dem § 12 vorgeht. Die Vorschrift dient in ihrer Ziffer 1 der Klarstellung des einkommensteuerlichen Einkommensbegriffes, indem sie die Trennung der Einkommensverwendung von der Einkommenserzielung und damit das Erfordernis der Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Privatausgaben ausdrücklich hervorhebt. Die Aufzählung der nichtabzugsfähigen Aufwendungen in § 12 ist nicht erschöpfend, sie trägt nur beispielhaften Charakter. So werden in § 12 z.B. die Aufwendungen und Wertverluste innerhalb der privaten Vermögenssphäre nicht aufgeführt, obgleich sie, sofern sie nicht gleichzeitig unmittelbar der Erzielung von Einnahmen dienen, eindeutig nichtberücksichtigungsfähige Privatauf-

wendungen darstellen¹⁾. Im Grundsatz trägt § 12 EStG überwiegend deklaratorischen Charakter; es hätte seiner infolge des einkommensteuerlichen Einkommensbegriffes nicht bedurft. Denn nach der eindeutigen begrifflichen Festlegung der Betriebsausgaben und Werbungskosten sind die verbleibenden Aufwendungen - abgesehen von den Sonderausgaben - zwangsläufig Privatausgaben, die nicht berücksichtigt werden dürfen, es sei denn im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung. Die Privatausgaben lassen sich daher am besten negativ umreißen.

Nach Becker wird nur der Gedanke, daß alle Kosten der Lebenshaltung bei der Einkommensermittlung auszuscheiden haben, dem innersten Wesen der Einkommensteuer gerecht. "Es handelt sich um ein Grundgebot, dem die Auslegung entsprechend der Weisung, den Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Gesetze zu berücksichtigen, bis in die feinsten Verästelungen hinein gerecht werden muß."²⁾

Bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Kosten der Lebensführung treten infolge des vielfachen Ineinandergreifens der betrieblichen (beruflichen) und der privaten Sphäre besondere Schwierigkeiten auf, die in der Praxis häufig zu Streit führen. Um diesen Schwierigkeiten wenigstens etwas zu begegnen und zugleich im fiskalischen Interesse enthält § 12 Ziff.1 Satz 2 EStG für die Abgrenzung eine gewisse Typisierung³⁾. Aufwendungen, welche die Lebensführung eines Steuerpflichtigen auf Grund seiner wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung mit sich bringt, werden im ganzen den Privataufwendungen zugerechnet, auch wenn sie gleichzeitig der Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen. Nach dieser Bestimmung ist ein Steuerpflichtiger zuerst "gesellschaftlich" (sozial) zu werten. Alle Aufwendungen, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung und Lebensanschauung als Ausfluß seiner gesellschaftlichen Stellung anfallen, gehören zu seinen Privataufwendungen ohne Rücksicht darauf, ob gleichzeitig damit auch der Beruf gefördert wird. Der Steuerpflichtige kann sich infolge der gesetzlichen Typisierung nicht darauf berufen, es handle sich zwar um Aufwendungen, die nach seiner gesellschaftlichen Stellung üblicherweise zu seiner Lebensführung gehörten, bei ihm seien sie jedoch ausschließlich betrieblich

1) Vgl. Hermann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Köln, 7.Aufl., § 12 Anm. 2;
Vgl. Blümich-Falk, aaO. § 12 Anm. 1 S. 681 f.

2) E.Becker, aaO. S. 14

3) Vgl. S. 44 ff.

(beruflich) bedingt, da er aus persönlichen Gründen diese Aufwendungen nicht machen würde. Hat beispielsweise ein Geschäftsmann mit gehobener Lebensführung in seiner Privatwohnung einen eigenen Telefonanschluß, so kann er nicht geltend machen, dieses Telefon diene ausschließlich geschäftlichen Zwecken, er selbst würde, da er zuhause am liebsten ungestört wäre, aus persönlichen Gründen kein Telefon halten.

Auf eine Unklarheit in § 12 Ziff. 1 Satz 2 EStG ist noch einzugehen: Warum kann die "wirtschaftliche" Stellung Ausgaben mit sich bringen, die vom Abzug ausgeschlossen sein sollen? Eine wirklich wirtschaftlich bedingte Aufwendung gehört grundsätzlich in die Betriebs- oder Berufssphäre. Man wird daher der Ansicht von Vogt¹⁾ folgen müssen, daß der Ausdruck "wirtschaftlich" als erläuterndes Attribut zu dem Begriff "Stellung" anzusehen ist und die mit dem Ausdruck "wirtschaftlich" gewollte Aussage von dem Begriff "gesellschaftliche Stellung" im Hinblick auf die vorzunehmende soziale Wertung bereits umfaßt ist.

Die Erweiterung des Begriffes "Kosten der Lebensführung" durch die Typisierung in § 12 Ziff. 1 Satz 2 EStG schließt jedoch nur in geringem Umfang bei tatsächlichem Abweichen vom gesetzlich festgelegten Typus im Einzelfall echte berufliche (betriebliche) Aufwendungen vom Abzug aus. Sobald Aufwendungen nicht üblicherweise zur Lebensführung in der betreffenden gesellschaftlichen Stellung gehören, greift die gesetzliche Erweiterung des Begriffs der "Kosten der Lebenshaltung" nicht mehr durch.

Sieht man von der Ausnahme des § 12 Ziff. 1 Satz 2 EStG ab, so werden Aufwendungen, die aus beruflichen oder betrieblichen Gründen erwachsen sind und von den Privataufwendungen in befriedigender Weise - eventuell durch Schätzung - getrennt werden können, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt. Lassen sich jedoch die beruflichen (betrieblichen) Aufwendungen von den Kosten der privaten Lebensführung nicht leicht und einwandfrei trennen, so gehören nach ständiger Rechtsprechung²⁾ des RFH, OFH und BFH aus d i e s e m

1) F.J. Vogt, Umstrittene Abzugsfähigkeit von Ausgaben, StW 1957 Sp. 565 (Sp. 568 f.)

2) RFH vom 15.11.1939, RStBl. 1940 S. 28
OFH vom 15.10.1948, Slg.Bd. 54 S. 270
BFH vom 14. 1.1954, BStBl. 1954 III S. 79
BFH vom 10. 3.1955, BStBl. 1955 III S. 131
BFH vom 8.11.1955, BStBl. 1955 III S. 379
BFH vom 5. 7.1957, BStBl. 1957 III S. 328

G r u n d e (nicht leicht und einwandfrei trennbar) die gesamten Aufwendungen zu den Kosten der Lebensführung. M.E. ist dieser von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz bedenklich, auf ihn wird im Abschnitt über die Schätzung¹⁾ noch näher einzugehen sein.

7. Die Bedeutung der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastung

Die Sonderausgaben sind im Einkommensteuergesetz begrifflich nicht definiert. Sonderausgaben sind Privatausgaben, die aus sozialen, steuer- oder wirtschaftspolitischen Erwägungen bei der Einkommensteuer abgesetzt werden dürfen; sie können daher niemals Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein. Sie sind ein Niederschlag der jeweiligen Sozial-, Wirtschafts- und Finanzpolitik und unterliegen dem Wandel der Zeit. Die Sonderausgaben nehmen insofern eine ergänzende Stellung im einkommensteuerlichen Gesetzesgefüge ein. Ferner können Privatausgaben gegebenenfalls unter dem Gesichtspunkt der außergewöhnlichen Belastung nach § 33 EStG zu einer Steuerermäßigung führen. Es handelt sich hierbei um eine Bestimmung, die dem Sinn und Zweck der Einkommensteuer, Erfassung des Zuwachses von wirtschaftlicher Kraft²⁾ durch die Erzielung von Einkünften, Rechnung trägt. Voraussetzung für ihre Anwendung ist einmal, daß die betreffenden Ausgaben einen bestimmten, mit der Höhe des jeweiligen Einkommens größer werdenden Betrag, bis zu dessen Höhe ein Abzug nicht möglich ist (sogenannte "zumutbare Eigenbelastung"), übersteigen. Der eigentliche Grund für die Berücksichtigung der "außergewöhnlichen Belastung" ist aber, daß die betreffenden Aufwendungen einem bestimmten Steuerpflichtigen - im Gegensatz zu der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichem Lebensstandard - gewissermaßen außer der Reihe und zwangsläufig (z.B. Krankheitskosten) erwachsen. Der "Zuwachs an wirtschaftlicher Kraft" ist daher bei einem Steuerpflichtigen mit zwangsläufigen außergewöhnlichen Aufwendungen geringer als bei anderen Steuerpflichtigen mit gleich hohen Einkünften, die solche Aufwendungen nicht haben. Auch bei diesen Ausgaben kann es sich nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handeln.

1) Vgl. oben S. 1 ff.

2) Vgl. oben S. 1 ff.

II. Abschnitt

Steuerliche Grundsätze und Methoden für die Abgrenzung der Betriebsausgaben (Werbungs- kosten) von den Kosten der Lebenshaltung

1. Erfordernis der Auslegung der Rechtsbegriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Lebenshaltungskosten und Besonderheiten bei der Auslegung von Steuergesetzen

Während im vorangegangenen Abschnitt dieser Arbeit¹⁾ versucht wurde, die unbestimmten Rechtsbegriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Lebenshaltungskosten im Hinblick auf ihre gegenseitige Abgrenzung im Systemzusammenhang auszufüllen, soll im zweiten Teil der Arbeit auf die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien der Abgrenzung eingegangen werden. Um die Möglichkeiten und Grenzen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze kritisch würdigen zu können, ist es notwendig, zunächst allgemeine Ausführungen über die Auslegung von Steuergesetzen zu machen. Die Notwendigkeit der Behandlung von Auslegungsproblemen ergibt sich einmal daraus, daß der Gesetzgeber die genannten Rechtsbegriffe bewußt allgemein und unbestimmt gehalten hat; zum anderen aus einer gewissen Modifizierung der allgemeinen Auslegungsregeln durch die Besonderheiten des Steuerrechts. Für das Steuerrecht gelten zwar grundsätzlich die allgemeinen Auslegungsregeln. Es liegt jedoch an den besonderen Belangen des Steuerrechts, daß gewisse Auslegungsprinzipien in den Vordergrund treten. Eine Modifizierung der Auslegungsregeln liegt demnach lediglich in dem von den Steuergesetzen geregelten Gegenstand. Diese Modifizierung spielt aber für die Abgrenzung der wesensmäßig verschiedenartigen Ausgaben im Steuerrecht eine bedeutende Rolle, so daß die Besonderheiten bei der Auslegung von Steuergesetzen in kurzen Zügen darzulegen sind.

a) Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

Der Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit verbürgt die Rechtssicherheit und gehört neben dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit zu den tragenden Grundsätzen eines rechtsstaatlich aufgebauten und geordneten Steuerwesens²⁾.

1) I. Abschnitt des ersten Teils.

2) Vgl. H. Paulick, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen, Festschrift für O. Bühler, Köln 1954, S. 125

Der Grundsatz ist in § 1 Abs. 1 Satz 1 AO und § 3 Abs. 1 StAnpG gesetzlich verankert: Eine Steuerpflicht entsteht immer nur dann, wenn die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen verwirklicht sind, an die das Gesetz die Steuerleistung knüpft¹⁾.

Diesem Grundsatz entspricht es, daß bei der Auslegung von Steuergesetzen die wörtliche Auslegung an der Spitze steht²⁾. Dies hat der BFH³⁾ erst vor kurzem wieder ausgesprochen:

"Dem Wortlaut kommt bei der Auslegung eines Gesetzes besondere Bedeutung zu. Er ist im Interesse der Rechtssicherheit grundsätzlich maßgebend, es sei denn, daß die Wortauslegung im Einzelfall zu einem so unsinnigen Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann. Besondere Vorsicht ist bei der Abweichung vom Wortlaut geboten, wenn dadurch eine Verschärfung der Steuerpflicht begründet werden soll."

b) Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist ein Ausfluß des in Art. 3 Abs. 1 GG enthaltenen - aus der Gerechtigkeitsidee heraus entwickelten - allgemeinen Gleichheitssatzes. Für das Steuerrecht bedeutet er, daß gleichartige wirtschaftliche Sachverhalte gleich zu besteuern sind (absolute Gleichheit)⁴⁾. Nach ihm dürfen aber auch wirtschaftlich ungleiche Verhältnisse nicht willkürlich behandelt werden. Sie müssen vielmehr unter einen einheitlichen Maßstab gebracht werden, nach dem Unterschiedliches gleich ungleich⁵⁾, d.h. so behandelt wird, daß die ungleichmäßige Behandlung ungleicher Fälle zueinander in einem vernünftig und gerecht abgewogenen Verhältnis steht (relative Gleichheit). Diese Behandlung allein entspricht dem Inhalt des Gleichheitssatzes, der nur von der Gerechtigkeitsidee her erfaßt und verstanden werden kann⁶⁾. Dabei darf nicht übersehen werden, daß der Gerechtigkeitsgehalt einer Norm auch noch andere Gesichtspunkte kennt⁷⁾; so kann der Grundsatz der Gleichbehandlung z.B. in Widerspruch mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit treten. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung richtet sich in erster Linie an den Gesetzgeber,

1) H. Paulick, aaO. S. 145

2) BFH vom 7.6.1957, BStBl. 1957 III S. 264

3) BFH vom 6.9.1957, BStBl. 1957 III S. 387

4) H. Paulick, aaO. S. 125

5) H. Paulick, aaO. S. 131

6) H. Paulick, aaO. S. 126

7) H. Paulick, aaO. S. 126

denn die gleichmäßige Besteuerung kann nur durch diesem Grundsatz entsprechende Gesetze verwirklicht werden. Dabei ist dem Gesetzgeber im Rahmen seiner politischen Verantwortung ein Ermessensspielraum gegeben. Nur bei Mißbrauch dieses Ermessens kann die Rechtsprechung eine gesetzliche Norm als verfassungswidrig außer Kraft setzen. Hat dagegen ein vom Steuerpflichtigen gesetzter Tatbestand nach einer gültigen gesetzlichen Bestimmung eine bestimmte steuerliche Folge, so kann eine abweichende Beurteilung nicht mit dem Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet werden. Der Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit geht bei der Beurteilung von Einzeltatbeständen vor, andernfalls würde die Beurteilung willkürlich werden und die Rechtsprechung Funktionen der Gesetzgebung übernehmen.

c) Die Verkehrsauffassung

Auch die Verkehrsauffassung wird zur Auslegung von Steuergesetzen und zur Würdigung von Tatbeständen herangezogen. Auf die Verkehrsauffassung wird vor allem dann zurückgegriffen, wenn für die steuerliche Einordnung bestimmter Umstände Zweifel bestehen können, weil entweder die in der betreffenden gesetzlichen Bestimmung enthaltenen Begriffe unbestimmt oder die für die Tatbestandswürdigung wesentlichen Begriffe nicht eindeutig sind. Sind keine anderen Anhaltspunkt vorhanden, so wird hier an die Auffassung des Verkehrs, d.h. der an dem betreffenden Vorgang beteiligten Kreise angeknüpft.

Nach Strutz¹⁾ ist unter Verkehrsauffassung die Auffassung des Wirtschaftslebens zu verstehen. Der Bundesfinanzhof²⁾ führt zur Feststellung der Verkehrsanschauung folgendes aus:

"Für die Frage, was man unter Verkehrsanschauung versteht, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, der sich der Bundesfinanzhof angeschlossen hat, der Standpunkt der beteiligten Wirtschaft maßgebend, aus der heraus sich die Auffassung des Verkehrs bildet. Diese Auffassung, die im einzelnen Fall festzustellen ist, kann nicht durch bloße Überlegungen eines Finanzgerichts oder einer Verwaltungsbehörde ersetzt werden. Diese Überlegungen können zwar mit der Verkehrsanschauung übereinstimmen; sie sind aber nicht die allein maßgebende Verkehrsanschauung."

1) G.Strutz, aaO. S. 328

2) BFH vom 25.6.1953, BStBl. 1953 III S. 254.

Vgl. auch BFH vom 6.3.1953, BStBl. 1953 S. 162 (163):

"Demgegenüber eine gegenteilige Verkehrsauffassung ohne nähere Begründung zu unterstellen, ist nicht angängig; denn die Ermittlung der Auffassung des Verkehrs gehört zur Feststellung des Tatbestands; sie kann nicht durch Überlegungen des Gerichts ersetzt werden."

Im Steuerrecht ist in verschiedenen Bestimmungen auf die Verkehrsauffassung ausdrücklich verwiesen, z.B. in § 2 BewG bei der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit, in § 32 Abs.1 Ziff.4 letzter Satz BewDV für die steuerliche Beurteilung eines Grundstücks als Einfamilienhaus, in § 12 Abs.1 UStDB für die Frage, ob durch eine Behandlung ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit geschaffen worden ist und in § 4 Abs.4 Satz 2 EStG für die Frage, ob eine Betriebsausgabe als unangemessen anzusehen ist. Hier ist die Beurteilung nach der Verkehrsauffassung besonders hervorgehoben. Das Auslegungs- und Würdigungselement "Verkehrsauffassung" gilt aber ganz allgemein und bedarf nicht der ausdrücklichen gesetzlichen Festlegung, denn es dient der Klärung unbestimmter Begriffe im Wege der Auslegung und ist daher ein allgemeines Auslegungsprinzip.

Beim Abstellen auf die Verkehrsauffassung im Einzelfall ist vom Sinnzusammenhang auszugehen. So ist z.B. für die Frage, ob ein Grundstück nach der Verkehrsauffassung als Einfamilienhaus anzusehen ist (§ 32 Abs.1 Ziff.4 BewDV), nicht die Auffassung der Architekten oder Bauunternehmer, sondern die allgemeine Anschauung der Bürger maßgebend. Bei der Frage, ob eine Betriebsausgabe unangemessen ist, muß auf die Auffassung des ehrbaren Kaufmanns abgestellt werden. Die Beantwortung der umsatzsteuerlichen Fragen, was unter "geschweißtem Draht" oder "Schwefelkies" zu verstehen ist, muß den beteiligten Wirtschaftskreisen überlassen bleiben. Aus dem Sinnzusammenhang ergibt sich der Kreis von Personen, dessen Auffassung für die Beurteilung in Frage kommt und im Einzelfall die Verkehrsauffassung darstellt.

Die Ermittlung der Verkehrsauffassung durch Verwaltung und Rechtsprechung wird in vielen Fällen Sachverständigengutachten nötig machen.

In verschiedenen Fällen kann auch an die Verkehrssitte - sofern eine solche überhaupt vorhanden ist - als Niederschlag der Verkehrsauffassung angeknüpft werden, z.B. bei der Ermittlung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung.

d) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als steuerliches Auslegungs- und Würdigungsprinzip

Infolge der durch die Materie des Steuerrechts sich ergebenden Notwendigkeit der Erfassung wirtschaftlicher Sachverhalte ist ein Auslegungselement im Steuerrecht ganz besonders in den Vordergrund ge-

treten: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise¹⁾. Außerdem ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch als Wertungs- und Würdigungsprinzip²⁾ bei der Prüfung eines konkreten wirtschaftlichen Geschehens auf seinen steuerlichen Gehalt anzuwenden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist daher ein Teil der teleologischen Auslegung, die nach dem Zweck des Gesetzes fragt³⁾.

Die Notwendigkeit einer Auslegung der Rechtsnormen und einer Würdigung der konkreten Tatbestände (Sachverhalte) im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise geht aus den Bestimmungen des § 1 Abs. 2 und Abs. 3 StAnpG hervor.

Mit der Hand des Gesetzgebers hat der Schöpfer der Abgabenordnung, Enno Becker, für die Auslegung der Steuergesetze eine neue Richtung gewiesen, die in der betonten Berücksichtigung des Gesetzeszweckes, der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze und der Entwicklung der Verhältnisse liegt. Insbesondere soll dadurch vermieden werden, daß die Auslegung der Steuergesetze von der Begriffsjurisprudenz, von Fanatismus oder Lebensfremdheit beherrscht wird⁴⁾. Becker wollte "einen Versuch einer Rechtsbildung vorbeugen"⁵⁾ und "ein gewisses Maß von Freiheit bei Anwendung der Steuergesetze verbürgen, eine gewisse Biegsamkeit, Spannkraft und Anpassungsfähigkeit in die Gesetze selbst hineintragen und so eine ausgiebige Berücksichtigung der Lebensbedürfnisse der Wirtschaft ermöglichen, sichern und erzwingen"⁶⁾; "denn für das Steuerrecht kommt es ... darauf an, die Auswirkung wirtschaftlicher Kräfte steuerlich zu erfassen, nicht leere Rechtsformen zu treffen"⁷⁾; "denn hier (im Steuerrecht) gilt es, die Wirklichkeit, das was wirklich wirksam und lebendig ist, unmittelbar steuerrechtlich zu erfassen. Unmittelbar, das will sagen: ohne Zuhilfenahme von oder ohne Überbrückung durch bürgerlich-rechtliche Vorstellungen und Anschauungen, oft sogar ab-

1) Vgl. insbesondere W.Hartz, Die Auslegung von Steuergesetzen, Herne 1956, S. 13 ff.

2) Vgl. W.Hartz, aaO. S. 51 ff.

3) H.v.Wallis, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Festschrift für O.Bühler, Köln 1954, S. 253

4) Vgl. H.v.Wallis, aaO. S. 252

5) E.Becker, Reichsabgabenordnung, Berlin 1926, S. 36

6) E.Becker, Reichsabgabenordnung, Berlin 1930, S. 40

7) E.Becker, Reichsabgabenordnung, Berlin 1926, S.50

weichend von ihnen und im Gegensatz zu ihnen!"¹⁾ Die Frage des Verhältnisses des Steuerrechts zum bürgerlichen Recht "ist nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes nicht einheitlich zu beantworten, sondern von Fall zu Fall nach den Grundsätzen, die das jeweils anzuwendende Steuerrecht beherrschen. Wo dieses nach seinem Zweck und seiner wirtschaftlichen Bedeutung ein Festhalten an der rein privatrechtlichen Auffassung im Ergebnis unvernünftig erscheinen läßt, hat diese privatrechtliche Auffassung zurückzutreten. Die wirtschaftlichen Grundgedanken des betreffenden Steuergesetzes sollen verwirklicht werden, mögen sie mit den Regeln des bürgerlichen Rechts übereinstimmen oder nicht."²⁾

Aus diesen Ausführungen geht hervor, daß die Auslegung des Gesetzes und die Würdigung von Tatsachen im Steuerrecht nicht nach formaljuristischen und nicht ohne weiteres nach rein bürgerlich-rechtlichen Rechtsbegriffen vorzunehmen sind, sondern nach der wirtschaftlichen Tragweite der jeweiligen Bestimmungen³⁾.

Während Littmann diese Beurteilung aus § 1 Abs.2 und 3 StAnpG ableitet, ist sie nach Auffassung des BFH in den genannten Bestimmungen ausdrücklich enthalten. Dies bringt der BFH in dem Urteil vom 17.5.1952⁴⁾, in dem er sich zur Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise grundsätzlich geäußert hat, zum Ausdruck:

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist für die Auslegung der Steuergesetze durch den Gesetzgeber ausdrücklich vorge-schrieben. Sie ist nicht etwa erst im Wege der Auslegung durch den Reichsfinanzhof in das Steuerrecht hereingetragen worden. Nach § 1 Abs.2 StAnpG sind bei der Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. - § 1 Abs.3 StAnpG betont nachdrücklich, daß dies auch für die Beurteilung von Tatbeständen gilt. Hieraus ergibt sich, daß der Tatbestand steuerlich daraufhin zu prüfen ist, wie er sich wirtschaftlich darstellt. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer will die steuerliche Belastung und damit die Verteilung der Lasten des Staates auf die Schultern der Staatsbürger nach ihrer Leistungsfähigkeit bemessen, wie sie in wirtschaftlichen Vorgängen zum Ausdruck kommt. Die Recht-

1) E.Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940, S. 270 f.

2) BStBl. 1952 III S. 208 (212)

3) Vgl. E.Littmann, aaO. S. 58

4) BFH vom 17.5.1952, BStBl. 1952 III S. 208 (212)

sprechung hat dem auch auf anderen Gebieten Rechnung getragen, so z.B. bei der Besteuerung von Familiengesellschaften. Dies darf jedoch nicht in wesentlichem Ausmaße zu einer Loslösung vom formalen Recht und damit zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit führen. Die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise werden durch die Grundgedanken der Gesetze bestimmt und müssen durch die Rechtsprechung festgelegt werden."1)

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist nichts Abgeschlossenes, sondern eine dynamische Auslegungsregel, die immer wieder den jeweiligen wirtschaftlichen Gehalt des Gesetzes und des Tatbestandes erfassen muß, wie sie der Wirklichkeit entsprechen²⁾. Sie bietet bei vernünftiger Anwendung die notwendige Voraussetzung für eine praktische und sichere Arbeit der Finanzverwaltung und der Wirtschaft, ohne dabei die Rechtssicherheit zu gefährden. Das Beispiel des sogenannten Miet-Kauf-Vertrages genügt, um dies klar zu machen: A mietet von B eine Maschine mit dem Vorbehalt, die Maschine unter Anrechnung der Mietzahlungen später erwerben zu können. Die Jahresmiete ist hoch angesetzt und entspricht ungefähr dem Kaufpreis. Nach einem Jahr macht A von seinem Kaufrecht Gebrauch. Würde man diese rechtliche Konstruktion anerkennen, so müßte A die Maschine nicht mehr aktivieren, denn der Kaufpreis hätte sich in Form von Mietzahlungen in einem Jahr voll gewinnmindernd ausgewirkt. Im Steuerrecht kann eine solche Konstruktion nicht anerkannt werden, andernfalls würden Maschinen nur noch auf diese Weise angeschafft werden; hier muß der wahre wirtschaftliche Sachverhalt gelten³⁾.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise darf aber auch nicht überbetont werden; der Gesetzgeber schreibt nur ihre Berücksichtigung vor

1) BFH vom 18.6.1953 und vom 3.12.1953, BStBl. 1954 III S. 72 (74): "Der Senat hat ... ausgeführt, daß es der gesetzlichen Regelung widerspricht, die wirtschaftliche Betrachtung der Vorgänge bei der Feststellung des Einkommens zu unterlassen und dem wirtschaftlich gegebenen Tatbestand erst mit Hilfe des § 131 AO (im Wege der Billigkeit) Rechnung tragen zu wollen. Ist das wirtschaftliche Ergebnis einer formalrechtlichen Betrachtungsweise so untragbar, daß eine Abhilfe mit § 131 AO notwendig erscheint, so wird zu prüfen sein, ob bei der Auslegung des Gesetzes die Vorschrift des § 1 Abs.2 StAnpG ausreichend berücksichtigt worden ist."

Vgl. auch BFH vom 8.9.1953, BStBl. 1953 III S. 344 und BFH vom 16.4.1953, BStBl. 1953 III S. 192 (194)

2) H.v.Wallis, aaO. S. 276

3) H.v.Wallis, aaO. S. 275, 277 und
BFH vom 5.11.1957, BStBl. 1957 III S. 445

und läßt Platz für alle anderen Auslegungsregeln. So darf insbesondere bei der zweckbestimmten Auslegung der Steuergesetze nicht ein Zweck hervorgehoben werden, der gar nicht vorhanden, sondern erdacht ist¹⁾.

e) Die steuerliche Typisierung

aa) Inhalt und Wesen der Typisierung

Wenn im vorstehenden von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als dem heute im Steuerrecht besonders hervortretenden Auslegungs- und Würdigungsprinzip die Rede war, dann erhebt sich die Frage, ob der wirtschaftliche Tatbestand in seiner konkreten Mannigfaltigkeit für steuerliche Zwecke zu betrachten ist. Einen Weg zur Ausschaltung der in der Realität gegebenen mannigfaltigen wirtschaftlichen Erscheinungsformen bietet die zunehmende Abstraktion zwecks Auffindung der Grundform (Typus). Dieser Erkenntnisweg, den wir als typisierende Betrachtungsweise bezeichnen, ist eine im Steuerrecht gebräuchliche Erkenntnismethode von ganz besonderer Bedeutung. Die Festlegung eines Typus für steuerliche Belange führt in gewissen Fällen zur Nichtberücksichtigung der tatsächlichen individuellen Ausgestaltung des Sachverhalts. Die Typisierung bedeutet Nichtberücksichtigung des einzelnen Sachverhalts zugunsten eines im Erkenntnisprozeß aufgefunden Typus, der gleichsam als Sachverhalt fingiert und der Besteuerung zugrunde gelegt wird²⁾.

bb) Typisierung durch die drei staatlichen Gewalten

Bei der Beurteilung des Wesens und der Bedeutung der Typisierung sowie bei einer kritischen Stellungnahme zu ihren Grenzen ist in erster Linie darauf abzustellen, welche staatliche Gewalt - im Rahmen der grundgesetzmäßigen Dreiteilung der Gewalten - die Typisierung vornimmt. Dabei ist zu unterscheiden zwischen

- 1) Typisierung durch Gesetz oder Rechtsverordnung;
- 2) Typisierung durch die Verwaltung als Beweislastregelung (unechte Typisierung);
- 3) Typisierung durch Verwaltung und Rechtsprechung unter bewußter und gewollter Verletzung des Grundsatzes der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit (echte Typisierung).

1) F.Zitzlaff, Bei Auslegung der Steuergesetze ist ihr Zweck zu berücksichtigen, DStZ (A) 1953 S. 349

2) Vgl. S.Schiffbauer, Die Typisierungstheorie im Steuerrecht, StBJb. 1953/54 S. 178

Gegen eine vernünftige, abgewogene Typisierung durch den Gesetzgeber und auch durch den Ordnungsgeber, so lange dieser sich im Rahmen der gesetzlichen Ermächtigung hält (Art. 80 GG), ist nichts einzuwenden. Durch die besonderen Gegebenheiten des Steuerrechts, die die Erledigung von Massenarbeit mit sich bringen, ist der Gesetzgeber hierzu gezwungen. Gegen die Typisierung der Verwaltung in Form einer Beweislastregelung ist aus den gleichen Erwägungen auch nichts zu sagen; denn der Steuerpflichtige kann jederzeit den Gegenbeweis antreten und ist somit in seinen Rechten nicht verletzt. Die Typisierung durch die Verwaltung und Rechtsprechung unter Verletzung des Grundsatzes der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit ist jedoch bedenklich.

cc) Rechtfertigung der Typisierung durch Verwaltung
und Rechtsprechung

Becker¹⁾ rechtfertigt die Typenlehre wie folgt: "Dabei hat die Rechtsprechung als springenden Punkt - und gerade hiergegen setzte heftiger Widerspruch ein - auf der Grundlage des als Auslegungsrichtlinie verwendeten Gebotes der Gerechtigkeit, Gleichmäßigkeit und Leichtigkeit (Sicherheit) der Besteuerung den leitenden Satz herausgearbeitet: es kommt nicht darauf an, wie die Willenseinstellung des jeweiligen Pflichtigen, sei es die natürliche oder die nur der Besteuerung wegen vorgeschützte oder auch ernstlich gewollte, beschaffen ist. Im Sinne des Gesetzes handelt es sich vielmehr um **t y p i s c h e F ä l l e**. Diese sind nach der ... **a l l g e m e i n e n** Verkehrsauffassung zu beurteilen, also nicht nach der Auffassung der im Einzelfall Beteiligten, ja nicht einmal nach der Auffassung der beteiligten Kreise, also der Wirte, Gewerbetreibenden usw.".

In dem Urteil des OFH vom 25.8.1950²⁾ wird die in ständiger Rechtsprechung des RFH entwickelte Typenlehre erstmals zusammenfassend definiert:

"Bei der steuerlichen Behandlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, insbesondere der Beamten und Angestellten, macht es der die Durchführung der Besteuerung beherrschende Grundgedanke einer Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung notwendig, von der an sich gebotenen Berücksichtigung sämtlicher im einzelnen Falle gegebenen Umstände abzusehen. Eine individuelle Behandlung jedes einzelnen Falles würde,

1) E.Becker, aaO. S. 15 f.

2) Amtsblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen 1950, S. 457

wenn jeweils alle Einzelheiten in Betracht zu ziehen wären, zu Ergebnissen führen, die für die Steuerpflichtigen, in ihrer Gesamtheit betrachtet, und für die Verwaltung nicht tragbar sind. Deshalb erscheint es geboten, für die Besteuerung Fälle, die im großen und ganzen gleich gelagert sind, ihrer Besonderheiten im einzelnen zu entkleiden und nach ihren wesentlichen Merkmalen zusammenzufassen und für die Besteuerung gleichzubehandeln. Diese als Typisierung bezeichnete Maßnahme erweist sich als notwendig, insbesondere bei der Abgrenzung der Aufwendungen für die allgemeine Lebensführung von zur Erwerbung, Sicherheit und Erhaltung der Einnahmen gemachten Aufwendungen (Werbungskosten), die bei den hier in Frage stehenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfahrungsgemäß in Betracht kommen."

Diese grundsätzlichen Ausführungen des OFH hat der BFH in den Urteilen vom 17.11.1950¹⁾ und vom 24.11.1950²⁾ wörtlich wiederholt und bestätigt und im Urteil vom 10.4.1953 für eine besondere Gruppe von Fällen zusätzlich erläutert³⁾.

In der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 25.9.1956⁴⁾ wird erklärt, daß die Typisierung nicht dazu führen dürfe, über offensichtliche Besonderheiten des Einzelfalles hinwegzugehen und ungleiche Fälle gleich zu behandeln. Jedoch könne entgegen zahlreichen Äußerungen im Fachschrifttum auf die Typisierung in bestimmten Grenzen nicht verzichtet werden, wenn man nicht die Gleichmäßigkeit und die leichte Durchführbarkeit der Besteuerung gefährden wolle. Die Typisierung sei dann anzuwenden, wenn bei schwer durchschaubaren Verhältnissen des Einzelfalles die Ermittlung ein allzu tiefes und den Beteiligten nicht zumut-

1) BFH vom 17.11.1950, BStBl. 1951 III S. 6

2) BFH vom 24.11.1950, BStBl. 1951 III S. 23

3) BStBl. 1953 III S. 170 (171): "Für die Anwendung des § 33 (EStG) ist eine Typisierung in der Weise unzulässig, daß ungleichartige Fälle eine gleichartige Steuerermäßigung erhalten. Die Vorschrift muß unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des einzelnen Falles angewandt werden. Dem steht aber nicht entgegen, daß zur Durchführung der Veranlagung für Gruppen von Fällen, die im Ergebnis im wesentlichen gleichartig sind, Richtsätze aufgestellt werden. Ein anderes Verfahren wäre schon im Hinblick auf die große Zahl von Anträgen, die wegen Unterstützung mittelloser Angehöriger gestellt werden, nicht durchführbar. Es müßte zu einer ganz ungleichmäßigen Behandlung der Steuerpflichtigen führen, da die Ansichten über die notwendigen Beträge bei den Steuerpflichtigen und auch bei den veranlagenden Beamten ohne die Grundlagen derartiger Richtlinien sehr weit auseinander gehen würden. Hierzu kommt, daß es für die Steuerbehörden sehr schwer ist, zu prüfen, ob und in welchem Umfang die behaupteten Leistungen auch tatsächlich getätigt werden. Es handelt sich hier um Vorgänge, die sich zwischen nahen Verwandten abspielen."

bares Eindringen in den persönlichen Bereich, vor allem in die objektiv kaum feststellbaren Auffassungen und Absichten des Steuerpflichtigen erfordern würde. In solchen Fällen könne, sofern nicht besondere Umstände eindeutig gegeben seien, angenommen werden, daß die Verhältnisse in dem zu entscheidenden Fall so seien, wie sie im Leben gewöhnlich lägen. Beispiele unentbehrlicher Typisierung, die sich zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken könnten, seien die Abgrenzung von Betriebsausgaben (Werbungskosten) von den Kosten der Lebensführung sowie die Würdigung der Beziehungen zwischen Verwandten.

dd) Bedenken gegen die Typisierung

Da bei der Typisierung vom tatsächlichen Tatbestand unter Berufung auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung abgegangen wird, ist in erster Linie das Verhältnis des Grundsatzes der Tatbestands- und Gesetzmäßigkeit zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit zu prüfen. Zu dieser Frage führt Wacke¹⁾ richtig aus: "Wenn daher die Frage gestellt werden soll, welcher der beiden Grundsätze (Gesetzmäßigkeit oder Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der *ü b e r g e o r d n e t e* ist, so kann die Antwort im Rechtsstaat darauf nur lauten: die *G e s e t z m ä ß i g k e i t*. Die Gesetzmäßigkeit im Sinne materieller Rechtsmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit bleibt für die Rechtsanwendung der Ausgangspunkt; auch die Gleichmäßigkeit muß ja gerade wieder in Rechtsatzform erscheinen, um überhaupt durchsetzbar zu sein." Wacke²⁾ führt weiter aus, daß die Berufung auf die Gleichmäßigkeit sich als Berufung auf eine *A u s n a h m e v o r s c h r i f t* darstelle, mit allen Folgen, die sich an eine solche Klassifizierung für den Juristen knüpften. Die Ungleichmäßigkeit sei leichter erträglich als die Ungesetzmäßigkeit; denn die Abkehr von der Gesetzmäßigkeit würde Willkür bedeuten. Nur soweit sich der Gedanke der Gleichmäßigkeit in Rechtsgrundsätzen ausgeprägt habe und die zum Rechtsatz gewordene Forderung nach wirtschaftlicher Gleichmäßigkeit der Besteuerung Ausnahmen von der positiven Tatbestandsmäßigkeit des Steuergesetzes herbeiführe, könne dieser Rechtsgrundsatz als *lex specialis* die Tatbestände beeinflussen.

1) G.Wacke, "Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit",
StW 1947 Sp. 21 (Sp.41)

2) G.Wacke, aaO. Sp. 42

Speziell zur Typisierung erklärt Wacke¹⁾:

"Das Streben nach Gleichmäßigkeit hat den Reichsfinanzhof dazu geführt, die sogenannte *Typenlehre* ... herauszubilden, ... so daß wir darin heute eine gewohnheitsrechtlich ausgebildete Auswirkung des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes sehen müssen: wenn gewisse Lebensverhältnisse in fast gleichartiger Gestaltung häufig vorkommen, bei einer geringen Abweichung von der üblichen Gestaltung aber steuerrechtlich eine ganz andere als die gewöhnliche Beurteilung erfahren müßten, so erscheint die daraus entstehende verschiedene Behandlung dem RFH vom Gleichmäßigkeitsgrundsatz her als unerträglich. Trotz Verwirklichung verschiedener gesetzlicher Tatbestände - über die Voraussetzung muß Klarheit bestehen - greift hier nach Meinung des Gerichts der Gewohnheitsrechtssatz der Gleichmäßigkeit ein (...) mit der Wirkung, daß alle Fälle gleichmäßig behandelt werden: die Steuer wird so erhoben, wie wenn der Tatbestand in seiner typischen Ausgestaltung geschaffen worden wäre, der *typische* Tatbestand wird fingiert. In der Tat ein sehr kühnes Vorgehen der Rechtsprechung."

Wacke hält trotz Bedenken, die in seiner Formulierung zum Ausdruck kommen, die Typisierung, wie sie vom RFH entwickelt worden ist, grundsätzlich für rechtlich fundiert. In dieser Allgemeinheit kann jedoch Wacke nicht beigepflichtet werden. So hat Wacke einmal nicht genügend beachtet, daß die Typisierung zugleich dem Bestreben, die Arbeit der Finanzämter zu erleichtern, entgegenkommt und daß sich darin die Gefahr verbirgt, daß der Grundsatz der Gleichmäßigkeit für verwaltungsmäßige Zwecke mißbraucht wird und eine Nivellierung in bestimmter Richtung mit sich bringt (Behandlung ungleicher Tatbestände nach dem ungünstigsten von allen). Ferner birgt die Typisierung, die nach den typischen Verhältnissen der Vergangenheit fragt, die Gefahr der Lähmung des wirtschaftlichen Fortschritts in sich. Gerade in diesem Punkt steht die Typisierung im Gegensatz zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, nach der dem technischen Fortschritt und der Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse Rechnung zu tragen ist.

Angesichts dieser Gefahren muß am Grundsatz der Tatbestands- und Gesetzmäßigkeit festgehalten werden²⁾. Wenn ein eindeutig feststehender Sachverhalt nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes eine bestimmte Behandlung erfährt, das Ergebnis dieser Behandlung vernünftig ist und nicht jeder wirtschaftlichen Vernunft widerspricht, geht es nicht

1) G.Wacke, aaO. Sp. 48

2) In diesem Sinne: R.Löhlein, Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, StW 1948 Sp. 681 (683 f.)

an, von seiten der Verwaltung oder Rechtsprechung unter Hinweis auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine andere Beurteilung Platz greifen zu lassen; eine solche Behandlung würde das Prinzip der Gewaltenteilung aufweichen und den rechtstaatlichen Gedanken auflösen mit all den sich hieraus ergebenden möglichen Folgen. Vielmehr muß das Ergebnis, wenn es einigermaßen sinnvoll ist - es braucht sich hier keinesfalls um die beste Lösung zu handeln -, akzeptiert werden. Würde eine andere Behandlung besser oder vernünftiger sein, so ist es Aufgabe des Gesetzgebers, hier im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit oder auf die Leichtigkeit der Besteuerung Abhilfe zu schaffen. Die Verwaltung und die Rechtsprechung kann und darf in einem solchen Fall nicht die Rolle des Gesetzgebers übernehmen. Ein Abweichen der Verwaltung und Rechtsprechung vom Grundsatz der Tatbestands- und Gesetzesmäßigkeit ist nur dann möglich, wenn ein Festhalten im Einzelfall zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde, das der Gesetzgeber offensichtlich nicht gewollt haben kann¹⁾, oder wenn ein Staatsbürger in einem seiner durch die Verfassung garantierten Grundrechte verletzt wird (z.B. Art. 3 oder 6 GG)²⁾.

Wird z.B. der Steuerpflichtige A im Verhältnis zu anderen Pflichtigen absolut oder relativ "ungleich" schärfer zur Besteuerung herangezogen, wobei die Beurteilung dieser Frage äußerst schwierig ist, so ist der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung - ein Ausfluß des allgemeinen Gleichheitssatzes Art. 3 GG - verletzt mit der Folge, daß eine andere Behandlung Platz greifen muß. In diesem Fall können jedoch nicht diejenigen, die im Verhältnis zu A "ungleich" milder zur Besteuerung herangezogen worden sind, mit dem Hinweis auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung schärfer besteuert werden. Dieses Beispiel zeigt, daß die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch den Gesetzgeber und nur in Einzelfällen zugunsten der Steuerpflichtigen durch (die Verwaltung und) die Rechtsprechung verwirklicht werden muß. Es ist hier noch hinzuzufügen, daß bei Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes die Verletzung empfindlich, offensichtlich sein muß³⁾.

1) Vgl. BFH vom 30.4.1952, BStBl. 1952 III S. 164

2) Als klassisches Beispiel unserer Tage ist hier die Ehegattenbesteuerung zu erwähnen.

3) Vgl. BFH vom 24.1.1958, BStBl. 1958 III S. 107; BFH vom 28.2.1958 (VI 20/58 U) - noch nicht veröffentlicht -; insbesondere BFH vom 28.2.1958 (III 125/57 S) - noch nicht veröffentlicht -.

ee) Grenzen der Typisierung

Die Finanzverwaltung ist auf gewissen Gebieten zur Bewältigung der ständig anfallenden Massenarbeit mit zum Teil äußerst schwierigen Einzelgestaltungen auf Typisierungen angewiesen; die Grenzen der zulässigen Typisierung sind jedoch problematisch.

Der Finanzverwaltung muß grundsätzlich zugemutet werden, die einzelnen Tatbestände in ihrer Einzelgestaltung der Besteuerung zugrunde zu legen. Da ihr dies auf manchen Gebieten infolge ihrer Besonderheiten (Massenveranlagungen) praktisch nicht möglich ist oder zu unverhältnismäßig großem Aufwand und zu Umständlichkeiten führen würde, muß der Finanzverwaltung das Recht eingeräumt werden, Typisierungen vorzunehmen. Der Steuerpflichtige muß aber in jedem Fall das Recht behalten, einen Gegenbeweis anzutreten; ist der Gegenbeweis eindeutig erbracht, so muß der Pflichtige entsprechend seiner Einzelgestaltung steuerlich behandelt werden. Wirkt sich die Typisierung der Finanzverwaltung zugunsten des Steuerpflichtigen aus, so liegt zwar eine echte Typisierung vor, der Steuerpflichtige ist jedoch dabei nicht in seinen Rechten verletzt, die Typisierung ist aus dem Zweck des Gesetzes - Durchführung der Besteuerung - gerechtfertigt, solange sie im Rahmen bleibt.

Ist die Typisierung der Finanzverwaltung vernünftig und wohlabgewogen und entspricht sie den wirtschaftlichen Verhältnissen sowie der wirtschaftlichen Entwicklung, so wird sie ihren Zweck - Erledigung von Massenaufgaben - erfüllen, und die Masse der Steuerpflichtigen wird sie akzeptieren.

Wird der Typus dagegen den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht gerecht oder stellt sich heraus, daß die Fälle gar nicht gleichartig sind, so wird gegen die Typisierung angegangen werden, und das mit vollem Recht. Erst auf diese Weise wird eine vernünftige Typisierung überhaupt gewährleistet.

Weicht ein Steuerpflichtiger von dem Typus, den die Finanzverwaltung gewählt hat (und der der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht), ab (z.B. häusliches Arbeitszimmer, Benutzung eines Personenwagens ausschließlich für berufliche Zwecke etc.), so berechtigt dies die Finanzverwaltung, an ihn besonders strenge Anforderungen im Hinblick auf den Nachweis seiner behaupteten atypischen Verhältnisse zu stellen. Der Steuerpflichtige ist also gehalten, die besonderen Umstände, die bei ihm zu den vom Typus abweichenden Verhältnissen geführt haben,

darzulegen und zu beweisen. Kann er den Nachweis nicht erbringen, so muß er sich die Besteuerung nach dem Typus gefallen lassen, ohne daß der Grundsatz der Tatbestands- und Gesetzmäßigkeit verletzt wäre.

Bei der steuerlichen Beurteilung atypischer Verhältnisse kommt die wirtschaftliche Betrachtungsweise besonders zur Geltung (insbesondere bei Vertragsverhältnissen zwischen Angehörigen); denn hier muß geprüft werden ob die atypischen Verhältnisse nicht nur vorgeschützt sind, um den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt zu verschleiern und der entsprechenden Besteuerung zu entziehen. Ergibt sich jedoch bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, daß die Verhältnisse wirklich atypisch sind, so ist auch hier die atypische Gestaltung der Besteuerung zugrunde zu legen. Eine Generalisierung würde Unrecht schaffen. Ist z.B. eine Ehefrau an einer KG nur unwesentlich als Kommanditistin beteiligt und hat sie keinen wesentlichen Einfluß auf die Geschäftsführung der KG, so ist ihr bei der KG angestellter Ehemann auch steuerlich als Angestellter zu behandeln und sein Arbeitsentgelt nicht dem Gewinnanteil der Ehefrau zuzuschlagen¹⁾.

Es gibt Fälle, in denen der Steuerpflichtige seine atypische Einzelgestaltung schon von vornherein wegen der besonderen äußeren Verhältnisse im Normalfall (z.B. häusliches Arbeitszimmer, obwohl Büro vorhanden; überhaupt keine private Benutzung des vorhandenen Personewagens etc.) nicht eindeutig beweisen kann; dies geht im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung zu seinen Lasten.

In den Fällen also, in denen die Verhältnisse (Tatbestand) von der Finanzverwaltung nicht eindeutig geklärt werden können und auch ein Eindringen in die Privatsphäre keine Gewißheit bringen würde, in denen die eindeutige Beweisführung durch den Steuerpflichtigen bei kritischer Beweiswürdigung praktisch einfach nicht möglich ist, bleibt es daher im Ergebnis, aber nur im Ergebnis, beim Typus. Denn könnte der Pflichtige seine atypischen Verhältnisse einwandfrei beweisen, so müßten sie berücksichtigt werden.

Hier, und nur in diesen Fällen, muß der Grundsatz der Tatbestands- und Gesetzmäßigkeit zurücktreten, weil er sich praktisch nicht verwirklichen läßt. Wenn er aber praktisch nicht durchführbar ist, kann und muß etwas anderes gelten. In diesen Fällen kann also die wirklich vor-

1) Vgl. BFH vom 3.12.1957, BStBl. 1958 III S. 27

handene, vom Steuerpflichtigen aber nicht beweisbare atypische Einzelgestaltung nicht berücksichtigt werden.

Wird jedoch der Typus als solcher den wirtschaftlichen typischen Verhältnissen und der allgemeinen Lebenserfahrung nicht gerecht, so ist - wie auch sonst - der Angriff gegen den Typus möglich; denn bei diesem Angriff liegt die Beweisführung auf dem Gebiete der allgemeinen Lebenserfahrung, so wenn z.B. beim Typus die seit Jahren wachsende Geldentwertung nicht berücksichtigt ist, obwohl die Entwicklung der Verhältnisse nach § 1 StAnpG ausdrücklich zu berücksichtigen ist. Wird die Typenlehre so verstanden, wie sie hier dargelegt worden ist, bildet sie ein **z u l ä s s i g e s** und brauchbares Instrument bei der Besteuerung.

Im Gegensatz zur Typenlehre nach Becker, RFH und BFH liegen die Grenzen der Typisierung ausschließlich auf dem Gebiete der Beweisführung¹⁾. Demnach gibt es zuungunsten der Pflichtigen grundsätzlich nur eine unechte Typisierung durch Verwaltung und Rechtsprechung. Das Gebiet der echten Typisierung bleibt dem Gesetz- und Verordnungsgeber vorbehalten. Nur auf diese Weise sind die Rechte des Staatsbürgers nicht beschnitten, das Recht nicht aufgeweicht und die verfassungsmäßig garantierte Teilung der Gewalten nicht verletzt.

Eine infolge der hier aufgestellten Grundsätze eventuell notwendig werdende Mehrarbeit geht nicht über die Kräfte der Finanzverwaltung, sie muß der Rechtssicherheit und Gerechtigkeit zuliebe in Kauf genommen werden. Treten bei ihrer Durchführung trotzdem größere Schwierigkeiten auf, so muß eben durch den Gesetz-(Verordnungs-)geber typisiert werden. Hier den richtigen Weg zu weisen, ist - wie so oft - Aufgabe der höchstrichterlichen Rechtsprechung in Steuersachen, die bisher noch nicht die letzte Klärung gebracht hat.

ff) Die unterschiedliche Entwicklung der Typisierung
innerhalb der einzelnen Typisierungsbereiche

Die steuerliche Typenlehre, die in verschiedenen Lebensbereichen der Besteuerung zu Hilfe kommt, weist in ihrer praktischen Verwirklichung sich aus den einzelnen Typisierungsbereichen ergebende Besonderheiten

1) In diesem Sinne: H. Hartung, Anregungen auf steuerprozeßrechtlichem Gebiete, insbesondere Stellungnahme zu den herrschenden Theorien über die Beweislast und das Ermessen im Steuerprozeß, StW 1956 Sp. 877 (881)

auf. So ist auch gerade die grundsätzliche Entwicklung der Typenlehre bei der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs innerhalb der Typisierungsbereiche noch recht unterschiedlich. Hier seien nur zwei Typisierungsbereiche, Familienverträge und Abgrenzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) von den Kosten der Lebenshaltung, herausgegriffen:

Nach den oben dargelegten Grundsätzen müssen *F a m i l i e n v e r - t r ä g e* (Arbeits- und Gesellschaftsverträge unter Familienangehörigen¹⁾) wirtschaftlich betrachtet werden. Der Besteuerung ist der "wahre" wirtschaftliche Sachverhalt und nicht der vorgeschützte zugrunde zu legen. Zur Erforschung des wahren wirtschaftlichen Sachverhalts können die typischen Verhältnisse einen *A n h a l t* geben. Liegen im Einzelfall die wirtschaftlichen Verhältnisse wirklich atypisch, mit anderen Worten: werden Familienverträge, die sonst nicht üblich sind, wirklich ernsthaft gewollt, so sind diese atypischen Verhältnisse der Besteuerung zugrunde zu legen. Die Typisierung kann hier nicht mehr als ein *I n d i z* im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sein.

Viele Unklarheiten bestehen nur deshalb, weil zwischen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Typisierung nicht scharf genug getrennt wird und diese beiden Institute nicht in das richtige Verhältnis zueinander gesetzt werden.

Im Typisierungsbereich der Familienverträge hat der Bundesfinanzhof in verschiedenen Entscheidungen die Typisierung in dem oben dargelegten Sinne verstanden und dies auch zum Ausdruck gebracht.

Im Urteil vom 25.11.1952²⁾ führt der BFH aus, die Führung eines landwirtschaftlichen Betriebs in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts sei für landwirtschaftliche Verhältnisse wesensfremd, sie könne aber im Einzelfall sinnvoll und darum ernstlich gewollt sein; dann sei sie auch steuerlich anzuerkennen. Hier hält der BFH am Typus fest, läßt aber im Einzelfall den Gegenbeweis zu. Dieses Urteil knüpft an die Entscheidung vom 22.8.1951³⁾ an: Einer oHG und einer KG könne die steuerliche Anerkennung nicht lediglich mit der Begründung versagt werden, daß außerbetriebliche, z.B. steuerliche und familienrechtliche Gesichtspunkte den Abschluß des Gesellschaftsvertrages ver-

1) Begriff des Angehörigen: § 10 StAnpG

2) BFH vom 25.11.1952, BStBl. 1953 III S. 13

3) BFH vom 22.8.1951, BStBl. 1951 III S. 181

anlaßt hätten. Das Urteil vom 17.2.1955¹⁾ erklärt, an der verallgemeinernden (typisierenden) Auffassung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, daß mindestens in kleinbäuerlichen Verhältnissen der Abschluß von Arbeitsverträgen zwischen Eltern und Kindern nicht üblich sei, könne im Hinblick auf die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Landwirtschaft nicht festgehalten werden. Hier gibt der BFH den bisherigen Typus auf, so daß nun kein Gegenbeweis mehr geführt zu werden braucht.

Nach dem Urteil des BFH vom 29.9.1956²⁾ werden bei zusammenveranlagten Ehegatten Arbeitsverträge steuerlich nicht anerkannt, während bei Ehegatten, die noch nicht zusammenveranlagt werden, da sie im Kalenderjahr nicht mindestens vier Monate verheiratet waren, für dieses Kalenderjahr ernsthafte Arbeitsverträge steuerlich berücksichtigt werden können. In dieser Entscheidung spricht der BFH aus, die typische Betrachtungsweise sei ein Prinzip zur Würdigung tatsächlicher Verhältnisse im Einzelfall nach Maßgabe der allgemeinen Lebenserfahrung und entspreche dem § 1 Abs.3 StAnpG. Nach dieser Aussage des BFH kann aber eine Typisierung dann nicht mehr zum Zuge kommen, wenn der Tatbestand (Sachverhalt) im Einzelfall bereits eindeutig festliegt, denn hier ist für eine Würdigung nach der allgemeinen Lebenserfahrung kein Raum mehr.

Auch im Urteil vom 3.12.1957³⁾ erkennt der BFH ernsthaft geschlossene und durchgeführte Arbeitsverträge zwischen Ehegatten an. Der BFH führt dazu aus, er halte nicht mehr an der bisherigen typisierenden Betrachtung fest. Die Typisierung könne nicht dazu führen, über die Besonderheiten des Einzelfalles hinwegzugehen. Das müsse grundsätzlich auch bei der Beurteilung von Verträgen zwischen Ehegatten gelten. Behaupte jedoch ein mitarbeitender Ehegatte, daß entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung ein ernsthaftes Arbeitsverhältnis vorliege, so sei es seine Sache, den Finanzbehörden entsprechende Tatsachen darzulegen.

Bei Familienverträgen wird also auch nach der nunmehrigen Rechtsprechung des BFH die echte Typisierung in der eingangs definierten Form (bewußtes und gewolltes Abweichen vom Tatbestand) nicht mehr angewandt.

1) BFH vom 17.2.1955, BStBl. 1955 III S. 102

2) BFH vom 29.9.1956, BStBl. 1957 III S. 2

3) BFH vom 3.12.1957, BStBl. 1958 III S

In dem Typisierungsbereich der Abgrenzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) von den Kosten der Lebenshaltung ist der BFH noch nicht zu klaren Grundsätzen gekommen. Allerdings sind die Probleme innerhalb dieses Typisierungsbereiches wegen des Massenanstalles mannigfaltiger und schwieriger. Bei den Familienverträgen handelt es sich im allgemeinen um ausgesprochene Einzelfälle mit größerer Bedeutung, auf die trotz eventuell schwieriger Einzelgestaltung ohne allzu große Schwierigkeiten eingegangen werden kann. Das große Problem bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) von den Privatausgaben liegt darin, daß die Abgrenzungsfälle massenhaft auftreten, die einzelnen Fälle nicht so bedeutend sind, und schon deswegen die Erforschung der tatsächlichen Sachverhalte nicht immer möglich ist. Aber auch für diesen Typisierungsbereich gelten uneingeschränkt die oben dargelegten Grundsätze.

Ein erfreulicher Ansatzpunkt in dieser Richtung findet sich im Urteil des IV. Senats des BFH vom 6.6.1957¹⁾, wo folgender Leitsatz aufgestellt wurde: "Kosten, die ein Arzt infolge einer Krankheit zur Wiederherstellung seiner Gesundheit aufwendet, sind Betriebsausgaben, wenn die Krankheit unstreitig oder mit Sicherheit nachweisbar eine Folge der Berufsausübung war, auch wenn es sich nicht um eine typische Berufskrankheit handelt." Im Urteil wird weiter ausgeführt, es bestehe nach Ansicht des Senats dann kein Anlaß, an der Typisierung, die zum mindesten für den Fall der Berufskrankheiten im wesentlichen nur eine Beweisvermutung schaffe, festzuhalten, wenn der Beweis erbracht sei, daß es sich um eine unzweifelhaft im Beruf erworbene Krankheit handle. Die Typisierung bezwecke nur, rein steuerliche und in ihren Ergebnissen oft nicht zu kontrollierende Beweiserhebungen auszuschneiden.

Andere Urteile des BFH dagegen lassen die dargelegten Grundsätze vermissen und typisieren in einer m.E. unzulässigen Weise z.B. beim Mehraufwand für Essen außer Hause oder bei den Aufwendungen für eine Jagd²⁾. Diese Probleme werden noch eingehend zu erörtern sein.

1) BStBl. 1957 III S. 286

2) BFH vom 17.11.1950, BStBl. 1951 III S. 6
BFH vom 17. 9.1953, BStBl. 1953 III S. 322
BFH vom 21. 7.1955, BStBl. 1955 III S. 305
BFH vom 19.11.1957, BStBl. 1958 III S. 27

2. Die steuerliche Schätzung

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich verpflichtet, die ihm erwachsenen Betriebsausgaben und Werbungskosten dem Finanzamt darzulegen (§ 171 AO). Diese Nachweispflicht gewinnt besondere Bedeutung gerade im Hinblick auf die Typisierung¹⁾ durch Verwaltung und Rechtsprechung - im Sinne einer Beweisvermutung.

Überschneiden sich jedoch Berufs- und Privatsphäre, so ist dem Pflichten oft ein Nachweis der beruflichen (betrieblichen) Aufwendungen im einzelnen wegen der besonderen Verhältnisse nicht möglich. In solchen Fällen muß durch Schätzung (§ 217 AO) aufgeteilt werden. Nur diese Handhabung entspricht dem klaren Wortlaut des Gesetzes²⁾. Bei der Schätzung müssen die graduellen Unterschiede zwischen den Ausgaben, die betrieblich (beruflich) und privat veranlaßt sind, untersucht werden.

Spielen bei einem betrieblichen (beruflichen) Vorgang private Dinge lediglich mit herein, so wird dadurch sein Charakter nicht geändert. Besucht beispielsweise ein Steuerpflichtiger auf einer Geschäftsreise einen Freund, so wird dadurch der Charakter der Geschäftsreise nicht berührt. Andererseits ist es auch unbeachtlich, ob geschäftliche Interessen bei privaten Anlässen einbezogen werden. Verfolgt ein Pflichtiger auf einer Erholungsreise gelegentlich geschäftliche Interessen, so bleiben trotzdem die Reisekosten als Ganzes Privatausgaben³⁾. Bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um ein blosses Mithineinspielen handelt, ist auf den Einzelfall abzustellen; die elastische Grenzlinie des Mithineinspielens wird durch die Verkehrsanschauung gezogen und ist im einzelnen nicht immer leicht zu finden.

Sind betriebliche und private Ausgaben aus einem Anlaß entstanden, der sich in zwei Vorgänge aufspalten läßt, von denen der eine ausschließlich betrieblicher und der andere ausschließlich privater Natur ist, so läßt sich in diesem Fall leicht eine einwandfreie Trennung vornehmen. Reist z.B. ein Steuerpflichtiger geschäftlich nach Neapel und fährt er nach Erledigung der geschäftlichen Angelegenheiten in Neapel noch übers Wochenende nach Capri, so sind die Kosten der Reise

1) Vgl. oben S. 44 ff., insbesondere S. 50 ff.

2) § 217 Abs.1 AO: "Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind."

3) F.J.Vogt, aaO. StW 1957 Sp. 569

und des Aufenthalts in Neapel Betriebsausgaben, die Aufwendungen für den Abstecher nach Capri dagegen Privatausgaben¹⁾).

Schwierig wird die Beurteilung erst, wenn ein und dieselbe Ausgabe sowohl aus betrieblichen als auch aus privaten Gründen gemacht wird.

Fährt der in dem Beispiel oben erwähnte Steuerpflichtige nicht übers Wochenende nach Capri, sondern im Anschluß an seine geschäftlichen Besprechungen vier Wochen zur Erholung nach Sizilien, so sind die Kosten der Fahrt von Neapel nach Sizilien und zurück und die Kosten des Aufenthalts in Sizilien ausschließlich Privatausgaben. Hinsichtlich der Kosten der Reise nach Neapel ließe sich geltend machen, sie seien aus betrieblichen wie auch aus privaten Gründen entstanden; denn durch das Zusammenfallen geschäftlicher und privater Interessen seien nur einmal Reisekosten verursacht worden. Dann wären diese Kosten jeweils im ganzen geschäftlich und privat veranlaßt, so daß eine Trennung in rein geschäftliche und rein private Aufwendungen im Wege der Schätzung nicht möglich wäre. Man wird in solchen Fällen darauf abstellen müssen, ob es sich um ernste betriebliche Aufwendungen handelt, d.h. im Beispielsfall, ob die Reise nach Neapel wirklich geschäftlich bedingt war (z.B. geschäftlich gebotenes Aufsuchen eines bedeutenden Kunden in Neapel, Teilnahme an einer ernsthaften geschäftlichen Konferenz), oder ob der Geschäftsbesuch in Neapel in Wirklichkeit überwiegend dazu diente, einen Teil der privaten Urlaubsreisekosten unter "Geschäftsspesen" unterzubringen. Im einen Fall wären die Reisekosten nach Neapel Betriebsausgaben, im anderen private Aufwendungen. Welcher Fall vorliegt, ist Beweisfrage; dabei sind in solchen Fällen an die Darlegungspflicht des Steuerpflichtigen strenge Anforderungen zu stellen.

In den meisten Abgrenzungsfällen ist das Problem jedoch anderer Art. Die fraglichen Aufwendungen sind teilweise betrieblich (beruflich) und teilweise privat veranlaßt (z.B. bei Kleidung, Verpflegung, Ausbildung usw.). Eine Aufspaltung in zwei Vorgänge ist jedoch nicht möglich, weil es sich um Aufwendungen anläßlich eines Vorgangs handelt; daher ist auch eine Trennung der Aufwendungen durch Schätzung möglich. Die Frage, in welchen Fällen sich eine schätzweise Trennung vornehmen lasse, beantwortet die Rechtsprechung²⁾ dahin, daß eine

1) E.Littmann, aaO. §§ 4,5 TZ 442 S. 287

2) RFH vom 15.11.1939, RStBl. 1940 S. 2
OFH vom 15.10.1948, Slg. Bd. 54 S. 270
BFH vom 14. 1.1954, BStBl. 1954 III S. 79
BFH vom 10. 3.1955, BStBl. 1955 III S. 131
BFH vom 8.11.1955, BStBl. 1955 III S. 379
BFH vom 5. 7.1957, BStBl. 1957 III S. 328

schätzweise Trennung nur dann möglich sei, wenn sie l e i c h t und e i n w a n d f r e i durchgeführt werden könne. Dieser von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz wird aber nicht konsequent durchgeführt. In vielen Fällen wird eine Trennung im Wege der Schätzung auch dann vorgenommen, wenn sie nur äußerst schwierig und griffweise - also keineswegs "leicht und einwandfrei" - durchführbar ist¹⁾. Dabei werden Merkmale, die eine derartige unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnten, in der Rechtsprechung weder angeführt noch sind sie auf Grund der behandelten Fälle klar ersichtlich. Im großen und ganzen zeichnet sich die Tendenz ab, in ausgesprochenen Einzelfällen, wo keine allgemeine Erfahrung vorliegt, eine schätzweise Trennung abzulehnen, während in Fällen, die häufig vorkommen und im wesentlichen gleich gelagert sind, mit Hilfe von Erfahrungssätzen (Typisierung) die Aufwendungen schätzweise getrennt werden. Unter diesen Umständen kann jedoch von einem Grundsatz (Schätzung nur bei leichter und einwandfreier Durchführbarkeit) in Wirklichkeit nicht gesprochen werden. M.E. muß, wenn echter betrieblicher oder beruflicher Aufwand vorliegt, i m m e r geschätzt werden. Nur so wird eine einheitliche und gerechte Handhabung mit der Folge der Rechtssicherheit gewährleistet. Dabei ist allerdings Voraussetzung, daß ein betrieblicher (beruflicher) Aufwand feststeht und somit deutlich erkennbar geworden ist; es genügt also nicht, daß ein betrieblicher oder beruflicher Aufwand zwar vorliegen k ö n n t e, dies aber nicht eindeutig feststellbar ist.

Auch die hier vorgeschlagene Lösung des Problems bereitet in der praktischen Durchführung große Schwierigkeiten, sie wird jedoch den Verhältnissen wohl am besten gerecht. Vor allem treten auch Werturteile, auf Grund deren oft Ausgaben ohne inneren Grund in einem Fall ganz und im anderen gar nicht berücksichtigt werden, in ihrer Bedeutung etwas zurück. Die hier vertretene Auffassung wird bekräftigt durch das Urteil des BFH vom 8.11.1956²⁾. In diesem Fall war ein Steuerpflichtiger seiner Nachweispflicht nicht nachgekommen und besaß keinerlei Belege oder Aufzeichnungen über seine Geschäftsreisen sowie über die Art und Höhe der Ausgaben. Das Urteil führt aus, das Finanzamt sei trotzdem nicht berechtigt, jeden Abzug von Werbungskosten abzulehnen, wenn nach den Umständen des Falles das Vorhandensein von

1) Vgl. z.B. unten S. 68 ff. und S. 60 ff.

2) BStBl. 1957 III S. 149

Werbungskosten in gewissem Umfang glaubhaft sei; die Höhe der Werbungskosten sei dann frei zu schätzen. M.E. ist aber eine Schätzung dann um so mehr berechtigt, wenn feststeht, daß betriebliche Aufwendungen angefallen sind und der Steuerpflichtige seine Nachweispflicht zwar nicht verletzt hat, aber infolge der schwierigen Beweisverhältnisse den Nachweis nicht einwandfrei erbringen kann.

Die Beantwortung der Frage, wie die Schätzung vorzunehmen ist, richtet sich in erster Linie nach dem Einzelfall; es sind alle seine wesentlichen Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung sind, zu berücksichtigen (§ 217 Abs.1 AO). Bei den Fällen, die in ihrer Art häufig vorkommen, bilden sich gewisse Erfahrungssätze heraus; so wird z.B. der private Anteil der Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges im allgemeinen auf 20 v.H. geschätzt. Diese Erfahrungssätze sind jedoch nur Anhaltspunkte, die auf Grund besonderer Verhältnisse im einzelnen Fall jederzeit widerlegt werden können¹⁾.

1) H. Rüland, Zur steuerlichen Schätzung, StBJb. 1954/55

Z w e i t e r T e i l

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) von den Kosten der Lebenshaltung im einzelnen

1. Ausgaben für Kleidung

Die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für Kleider und Schuhe können grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden. Die Kleidung trägt wegen ihrer Personenbezogenheit unter normalen Verhältnissen auch während der Berufsausübung privaten Charakter; denn sie ist ihrem Wesen nach privat. Bei der Kleidung liegt im allgemeinen kein echter betrieblicher Aufwand und kein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Beruf vor; die betriebliche (berufliche) Sphäre spielt lediglich mit herein und ist ausgesprochen sekundär.

Wird z.B. ein Anzug oder eine Krawatte gekauft, so geschieht das nicht aus betrieblichen (beruflichen) Erwägungen, sondern in erster Linie aus persönlichen Gründen; das private Bedürfnis, das sich aus der dringenden Notwendigkeit, aus der gesellschaftlichen Stellung oder aus der individuellen Eitelkeit etc. herleitet, ist ausschlaggebend, wenn auch betriebliche (berufliche) Dinge mitspielen können.

Die Tatsache, daß man bei der Arbeit einen Anzug trägt, hat mit der Arbeit selbst so wenig und so viel zu tun wie der Umstand, daß man bei der Arbeit Hunger bekommt.

Der Grundsatz, daß Aufwendungen für Kleidungsstücke Privatausgaben sind, erfährt nur dann eine Ausnahme, wenn die berufliche Tätigkeit besondere Anforderungen an die Kleidung stellt; insoweit wird die Kleidung aus der privaten Sphäre herausgehoben.

Die Fälle, in denen an die Kleidung besondere Anforderungen gestellt werden, lassen sich in drei Gruppen unterteilen:

1. Typische Berufskleidung,
2. zusätzliche Zivilkleidung, die durch den (dafür typischen) Beruf bedingt ist und
3. zusätzliche Zivilkleidung in Einzelfällen (Sonderfällen).

Bei der ersten Gruppe verlangt die Art der Tätigkeit ein Abweichen von der normalen bürgerlichen Kleidung, so z.B. der weiße Mantel des Arztes, der Krankenschwester, des Chemikers und des Architekten, der blaue Ar-

beitsanzug des Monteurs, die Amtstracht des Geistlichen und des Richters u.ä., aber auch der Frack des Kellners, der von ihm außerhalb des Berufs nicht getragen wird. Es handelt sich bei diesen Kleidern um a u s g e s p r o c h e n e B e r u f s k l e i d u n g. Die Kosten ihrer Anschaffung und Instandhaltung sind Betriebsausgaben (Werbungskosten); ihre Abgrenzung von den Kosten der Lebensführung bereitet im allgemeinen keine Schwierigkeiten. Für den Bereich der Werbungskosten wird in § 9 Ziff.5 EStG ausdrücklich bestimmt, daß Aufwendungen für Berufskleidung als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Nicht zuzustimmen ist in diesem Zusammenhang dem Urteil des FG Stuttgart¹⁾, wonach der zur Schonung der Kleider getragene weiße Arbeitsmantel eines Zeichners in einem Konstruktionsbüro regelmäßig nicht unter den Begriff der "üblichen Berufskleidung" falle, weil sich das Tragen eines solchen nicht "notwendig" aus der Art der Arbeit ergebe.

In dem vom FG Stuttgart entschiedenen Fall war der Arbeitsmantel des Zeichners "üblich", denn die Mehrzahl seiner Kollegen trug ebenfalls einen solchen Mantel. Nach der vom BFH²⁾ bestätigten Auffassung bleibt es auch im Rahmen des Werbungskostenbegriffs grundsätzlich dem Steuerpflichtigen überlassen, welche Aufwendungen er machen will.

Bei ausschließlich beruflichen Aufwendungen kann die Abzugsfähigkeit weder auf den üblichen noch auf den notwendigen Aufwand beschränkt werden. Allerdings kann die Überschreitung des Üblichen und Notwendigen bei Aufwendungen, welche die Lebensführung berühren, einen Anhalt dafür geben, daß die Aufwendungen im privaten Interesse erfolgt sind. Vogt³⁾ nimmt im Falle des FG Stuttgart an, im Hintergrund sei wohl ein gewisses fiskalisches Interesse gestanden, allzu viele Anträge bei der Lohnsteuer zu verhindern; in Wirklichkeit führe aber eine solche einengende Rechtsprechung zu endlosen Streitereien und damit im Ergebnis zu einer Vermehrung der Arbeit. Vogt ist auch beizupflichten, wenn er weiter ausführt, daß bei der steuerlichen Beurteilung der Werbungskosten oder Betriebsausgaben die Zweckmäßigkeit ausscheiden müsse und nur die Zweckwidmung maßgebend sein könne.

Bei der zweiten Gruppe der Ausnahmefälle stellt die Besonderheit des

1) FG Stuttgart vom 13.11.1956, EFG 1957 Nr. 214 S. 172

2) BFH vom 5.7.1957, BStBl. 1957 III S. 328

3) F.J.Vogt, aaO. StW 1957 Sp. 578

Berufs an die Zivilkleidung besondere Ansprüche, sei es, daß sie über das normale Maß hinaus strapaziert wird oder sei es, daß an sie besondere Anforderungen gestellt werden, die über das hinausgehen, was schon die allgemeine soziale Stellung des Steuerpflichtigen erfordert. Inso- weit wird in diesen Fällen die Zivilkleidung aus der Privatsphäre her- ausgehoben mit der Folge, daß die entsprechenden Aufwendungen als Be- triebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden können. In Frage kommt hier z.B. die Kleidung gehobener Hotelangestellter (Direk- tor, Empfangschef), namhafter Schauspieler von Bühne und Fernsehen, der Kellner, soweit hier nicht bereits, wie z.B. beim Frack des Kell- ners, eine reine Berufskleidung vorliegt.

Der RFH¹⁾ hat den zusätzlichen Kleideraufwand eines Vertreters für Schneiderzeitschriften als Werbungskosten anerkannt. Ferner hat er²⁾ dem Direktor eines großen Hotels und seiner Ehefrau einen Betrag für zusätzliche Kleidung als Werbungskosten zugebilligt, da ohne diese Stellung Aufwendungen für Kleidung nicht in dieser Höhe anfallen wür- den. Der BFH³⁾ führt diese Rechtsprechung fort: "Steht im Einzelfall bei Anlegung eines strengen Maßstabes fest, daß die Ausübung des Be- rufs einen besonders hohen Verschleiß an bürgerlicher Kleidung erfor- dert, so kann der ausschließlich beruflich bedingte erhöhte anteilige Kleiderverschleiß mit einem angemessenen Betrag geschätzt werden."

In den Fällen der zweiten Gruppe wird daher der zusätzliche Kleider- aufwand entsprechend der typischen Verhältnisse der in Frage kommen- den Berufe zu schätzen sein. Die Abgrenzung von den Kosten der Lebens- führung ist hier nicht einfach. Es muß der Teil der Zivilkleidung, der aus persönlichen Gründen angeschafft worden ist, von dem Teil der Zi- vilkleidung unterschieden werden, der im Hinblick auf die Berufstätig- keit zusätzlich gekauft wurde.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß Zivilkleidungsstücke, auch wenn sie im Beruf getragen werden, Zivilkleidung bleiben. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß in manchen Fällen das Tragen eines be- stimmten Zivilkleidungsstückes (z.B. eines weißen Hemdes) verlangt wird.

1) RFH vom 16.9.1931, RStBl. 1931 S. 921

2) RFH vom 14.11.1934, RStBl. 1935 S. 413

3) BFH vom 24.4.1956, BStBl. 1956 III S. 195 (betr. den beruflich bedingten Mehraufwand für Kleidung bei einem Architekten).

Die Rechtsprechung (FG Kassel¹⁾; FG Nürnberg²⁾ und BFH³⁾) hat insbesondere die Frage der Abzugsfähigkeit von Ausgaben eines Richters für seine "Richterkleidung" behandelt. Dabei gingen alle drei Gerichte davon aus, daß die Ausgaben für Robe, Barett und Halsbinde als Aufwand für typische Berufskleidung (erste Gruppe) abzugsfähig ist. Der Streit ging um die für den Sitzungsdienst vorgeschriebenen weißen Hemden (zweite Gruppe).

Das FG Kassel und der BFH lehnen die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Anschaffung und Instandhaltung weißer Hemden völlig ab: Wenn bei Aufwendungen, die gleichzeitig den Beruf und die private Lebensführung angehen würden, der berufliche Teil nicht leicht und einwandfrei ausgesondert werden könne, müsse grundsätzlich der gesamte Aufwand zu den Kosten der Lebensführung gerechnet werden. Im Gegensatz hierzu meint das FG Nürnberg, die Aufwendungen für weiße Hemden seien bei Richtern durch den Beruf typisch bedingt und würden über die übliche Kleidung hinausgehen. Dabei sei für den Richterdienst ein Bestand von sechs weißen Hemden notwendig; einen derartigen Bestand besitze ein Privatmann regelmäßig nicht, da er solche Hemden schon aus praktischen Gründen in der Regel nur selten und bei besonderen Anlässen trage. Kaufe daher ein Richter weiße Hemden, so seien diese für den Sitzungsdienst bestimmt und der Kauf erfolge ausschließlich im beruflichen Interesse (Typus). Der zusätzliche Aufwand des Richters für weiße Hemden müsse daher als Werbungskosten berücksichtigt werden: dabei sei es ohne Bedeutung, daß weiße Hemden auch Zivilkleidungsstücke seien. Entscheidend sei, daß infolge der Anordnung, weiße Hemden zu tragen, ein höherer Kleideraufwand entstehe.

M.E. kommt es darauf an, ob überhaupt ein Fall der zweiten Gruppe vorliegt. Trifft das zu, ist also ein teilweiser echter, durch den "typischen" Beruf des Richters veranlaßter Aufwand gegeben, so geht es nicht an, das Vorliegen von Werbungskosten mit der Begründung zu verneinen, daß die Aussonderung (Abgrenzung) schwierig sei. Vielmehr mußte dann der als Werbungskosten anzuerkennende Teil der Aufwendungen geschätzt werden. Jedoch erscheint die tatsächliche Beurteilung des Falles durch das FG Nürnberg nicht zwingend; der "Typus", den das FG Nürnberg aufstellt, ist fragwürdig. Es ist wohl heute wieder

1) Hessisches FG Kassel vom 21.5.1954, EFG 1954 Nr. 320 S. 270

2) FG Nürnberg vom 31.8.1956, EFG 1957 Nr. 127 S. 102

3) BFH vom 24.1.1958, BStBl. 1958 III S. 117

davon auszugehen, daß Richter bei ihrer gesellschaftlichen Stellung im allgemeinen aus privaten Erwägungen genügend weiße Hemden besitzen. Weiße Hemden sind durchaus in Mode und werden nicht nur bei besonderen Anlässen getragen. Geht man d a v o n aus, so trägt der Richter in der Sitzung weiße Hemden wie auch andere Zivilkleidungsstücke, und die Anschaffungs- und Instandhaltungskosten der weißen Hemden sind somit Privatausgaben. Bei dieser Beurteilung spielt es auch keine Rolle, wenn in Einzelfällen ein zusätzlicher Kleideraufwand entsteht, da dann die gesetzliche Typisierung nach § 12 Ziff.1 Satz 2 EStG zugunsten der Privatausgaben durchgreift.

Bei der Beurteilung der weißen Hemden der Richter kommt es darauf an, den richtigen Typus zu finden; denn der Beweis im Einzelfall wird - aus der Sache heraus - in den meisten Fällen an einer zuverlässigen Beweisführung scheitern.

In verschiedenen Fällen (so bei den oberen Bundesgerichten) benötigen die Richter für ihren Sitzungsdienst weiße Hemden mit losen Kragen. Diese Hemden sind jedoch unmodern geworden und werden im bürgerlichen Leben kaum mehr getragen, so daß diese Hemden zur typischen Berufskleidung (erste Gruppe) zu zählen sind.

Auch in gewissen Einzelfällen (dritte Gruppe) ergibt sich ein zusätzlicher, beruflich verursachter Kleideraufwand. Wird Zivilkleidung unstreitig oder einwandfrei nachweisbar im Hinblick auf die Berufstätigkeit angeschafft, so sind diese Aufwendungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Die in der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 6.6.1957¹⁾ für (typische) Berufskrankheiten aufgestellten Grundsätze können auf die Berufskleidung im großen und ganzen übertragen werden. Allerdings obliegt dem Steuerpflichtigen hier in besonderem Maße eine einwandfreie Beweisführung.

Im Urteil des BFH vom 24.4.1956²⁾ wird grundsätzlich anerkannt, daß der Staubmantel eines Architekten, der für den Besuch von Baustellen angeschafft wurde, als Betriebsausgabe berücksichtigt werden kann. Hierher würde auch der Fall gehören, daß ein Ingenieur - ohne selbst Wintersportler zu sein -, der eine Sesselbahn baut und diese bei Inbetriebnahme im Winter einige Zeit persönlich überwachen muß, dazu eine besondere Ausrüstung (Skikleidung) benötigt. Die Finanzverwaltung

1) BStBl. 1957 III S. 286

2) BStBl. 1956 III S. 195

neigt bei diesen Einzelfällen dazu, die Anerkennung als Betriebsausgabe zu versagen, da sich hier keine allgemeinen Erfahrungen herausgebildet haben und nicht von einem Typus ausgegangen werden kann.

2. Ausgaben für Wohnung

Die Aufwendungen für eine Wohnung (Miete, Heizung, Beleuchtung, Müllabfuhr usw.) sind grundsätzlich Privatausgaben. Befinden sich aber in einer "Wohnung" Räume, die zweckentfremdet sind - d.h. Räume, die nicht nur Wohnzwecken dienen -, so können die Aufwendungen für diese Räume entsprechend ihrer Zweckbestimmung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden. Hat z.B. ein Rechtsanwalt seine Kanzlei, ein Wirtschaftsprüfer sein Büro, ein Arzt seine Praxis in der eigenen Privatwohnung (typische Fälle, in denen die Räume innerhalb der Privatwohnung zu Berufszwecken verwendet werden), so können die auf die geschäftlich genutzten Räume entfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Arbeitet jedoch ein Rechtsanwalt, Richter oder Staatsbeamter gelegentlich **a u c h** zu Hause, so spielt bei diesem Vorgang die berufliche Sphäre lediglich in die Privatsphäre mit herein und der Vorgang kann im allgemeinen keine steuerlichen Folgen auslösen.

Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer eines Richters haben eine rege Diskussion hervorgerufen.

Der Bundesfinanzhof hat zur Frage des häuslichen Arbeitszimmers mehrfach Stellung genommen.

Im Falle des Urteils vom 24.11.1950¹⁾ hatte ein Richter keinen Arbeitsplatz am Gericht. Der BFH führt aus, grundsätzlich müsse daran festgehalten werden, daß nach der typisierenden Betrachtungsweise die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch bei Arbeitnehmern, denen ihr Arbeitgeber keinen eigenen Arbeitsraum stellt, nicht als Werbungskosten abgezogen werden könnten. Von diesem Grundsatz könne ausnahmsweise abgewichen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer unbedingt nötig und die Benutzung des Zimmers als Wohnraum so gut wie ausgeschlossen sei.

Die Entscheidung hält grundsätzlich an dem Typus "Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind Privatausgaben" fest. Jedoch ist bei Vor-

1) B. 111. 1951 III 3. 2.

liegen besonderer Umstände im Einzelfall ein Abweichen vom Typus möglich. Der Grundsatz, daß gemeinsame Aufwendungen für die berufliche wie auch für die privat Sphäre nur dann aufzuteilen sind, wenn die beruflichen Aufwendungen sich leicht und einwandfrei aussondern lassen, muß demnach auch hier eine Ausnahme erfahren.

Mit der Beurteilung von Aufwendungen eines Hochschullehrers für ein häusliches Arbeitszimmer befaßt sich der BFH im Urteil vom 1.12.1950¹⁾. Darin wird ausgeführt: In der Regel werde auch bei einem Hochschullehrer ein Arbeitszimmer den privaten Wohnbedürfnissen entgegenkommen. Auch hier gelte der Grundsatz, daß die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer Privatausgaben seien. Eine ausnahmsweise zulässige Abweichung von dieser Typisierung - bedingt durch die besondere Stellung des Hochschullehrers - sei dann zulässig, wenn der Arbeitsraum für den Hochschullehrer unbedingt (unmittelbar) notwendig sei. Für den Nachweis genüge eine Bescheinigung des Kultusministers mit dem Inhalt, daß der Hochschullehrer an der Hochschule keine räumliche Arbeitsmöglichkeit für seine amtliche Lehr- und Forschungstätigkeit habe und ihm eine solche auch nicht geboten werden könne.

Die Entscheidung führt die im Urteil vom 24.11.1950 aufgeführten Grundsätze fort. Auch diese Entscheidung befriedigt nicht; denn es ist grundsätzlich Sache des Hochschullehrers, zu entscheiden, welche Aufwendungen er für seinen Beruf macht. Die an den Nachweis gestellten Anforderungen sind m.E. zu formal.

Im Urteil vom 8.11.1956²⁾ erklärt der BFH, Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer eines Richters seien nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Richter keinen dienstlichen Arbeitsplatz habe und außerdem jede irgendwie geartete Benutzung als Wohnraum so gut wie ausgeschlossen sei. Auch dieses Urteil ist bedenklich; denn es kommt im Grunde nicht darauf an, ob der Richter ein Arbeitszimmer von seiner Dienststelle zur Verfügung gestellt bekommen hat oder nicht. Dabei würde ausschließlich auf ein Abweichen von dem "Üblichen" abgestellt. Ob etwas üblich ist oder nicht, gibt aber für die Charakterisierung von Werbungskosten nicht den Ausschlag. Bei einem Abweichen von dem Üblichen liegt lediglich ein Indiz dafür vor, daß in diesem Fall im allgemeinen ein häusliches Arbeitszimmer benötigt wird. Andererseits

1) BStBl. 1951 III 311

2) BStBl. 1957 I 311

kann trotz Vorhandenseins eines dienstlichen Arbeitszimmers (also bei Vorliegen des Üblichen) der Richter ein häusliches Arbeitszimmer beanspruchen; es kommt nämlich im Prinzip nur darauf an, was er (im Hinblick auf seinen Beruf) tut - und nicht, was man tut. Dabei muß der Richter allerdings gewärtig sein, daß an ihn beim Abweichen vom Üblichen erhöhte Beweisforderungen gestellt werden. Kann er z.B. glaubwürdig darlegen, daß er in seinem Dienstzimmer nicht arbeiten könne (wolle), weil es zu laut, dunkel oder ungemütlich sei, oder hat er ein Gebrechen, das ihn zum häuslichen Arbeiten veranlaßt, so ist es auch in diesen Fällen geboten, die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer als Werbungskosten ganz oder zum Teil zu berücksichtigen. Auch der in dem Urteil aufgestellten zweiten Voraussetzung kann nicht beigespflichtet werden. Kommt der Arbeitsraum in geringem Umfang dem Wohnbedürfnis entgegen, so handelt es sich hierbei um ein unbeachtliches Mithineinspielen der privaten in die berufliche Sphäre; es ist nicht anders, als wenn eine Arztpraxis oder eine Anwaltskanzlei gelegentlich für private Zwecke verwendet wird. Kommt der Arbeitsraum in größerem Umfang dem Wohnbedürfnis entgegen, so müssen die Aufwendungen für den Raum im Wege der Schätzung aufgeteilt werden.

Zusammenfassend ist zu sagen: Bei einem Richter kann heute im allgemeinen wieder davon ausgegangen werden, daß sich in seiner Privatwohnung ein sogenanntes "Herrenzimmer" befindet, das als Ausfluß seiner "gesellschaftlichen Stellung" anzusehen ist (Typus). Daher sind Aufwendungen für dieses Zimmer bei gelegentlicher häuslicher Berufsarbeit keine Werbungskosten. Es handelt sich um Aufwendungen, welche die gesellschaftliche Stellung des Richters mit sich bringt, auch wenn sie der Förderung des Berufes dienen (§ 12 Ziff.1 Satz 2 EStG). Wird jedoch durch die ständige intensive berufliche Beanspruchung die ursprüngliche Zweckbestimmung des Zimmers "Wohnen" empfindlich gestört und durch eine neue Zweckbestimmung "berufliches Arbeiten" teilweise verdrängt, so trägt ein Teil der Aufwendungen für das Zimmer Werbungskostencharakter. Es handelt sich hierbei um echte berufliche Aufwendungen - nicht nur um Privataufwendungen infolge der gesellschaftlichen Stellung -, die gleichzeitig zur Förderung des Berufes erfolgen. Steht aber ein echter beruflicher Aufwand einmal fest, so muß er berücksichtigt werden. Auch hier kann der von der Rechtsprechung¹⁾ aufgestellte

1) RPFH vom 15.11.1939, RStBl. 1940 S. 28
OFH vom 15.10.1948, Slg.Bd. 54 S. 270
BFH vom 14. 1.1954, BStBl. 1954 III S. 79
BFH vom 10. 3.1955, BStBl. 1955 III S. 131
BFH vom 8.11.1955, BStBl. 1955 III S. 379
BFH vom 5. 7.1957, BStBl. 1957 III S. 328

Grundsatz, die Aufwendungen seien nicht leicht und einwandfrei aussonderbar und müßten daher in ihrer Gesamtheit den Privatausgaben zugerechnet werden, *n i c h t* gelten. Die Beweisführung ist in diesen Fällen für die Steuerpflichtigen jedoch sehr schwierig. Hat der Richter z.B. kein dienstliches Arbeitszimmer oder arbeitet er infolge einer schweren Verletzung (Amputation, Erblindung) vorwiegend zu Hause, vor allem auch, weil er eine fremde Hilfe braucht, so würde m.E. der Nachweis für einen teilweisen beruflichen Aufwand erbracht sein. Mietet ein Richter ausschließlich im Hinblick auf seine berufliche Tätigkeit - das wird allerdings selten der Fall sein - zusätzlich einen Raum (bzw. von vornherein eine größere Wohnung), so sind die dadurch entstandenen Mehraufwendungen Werbungskosten. Da er vom Typus abweicht, trifft ihn auch hier in besonderem Maße die Nachweispflicht.

3. Ausgaben für Verpflegung

Ausgaben für Essen, Trinken usw. (Verpflegung) gehören grundsätzlich zu den Privatausgaben. Erhöhen sich jedoch aus beruflichen (gewerblichen) Gründen die Aufwendungen für Verpflegung, so sind die Mehraufwendungen ihrem Wesen nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Die Erfassung der Mehraufwendungen für Verpflegung im Einzelfall würde in der Praxis auf größte Schwierigkeiten stoßen, da auf diesem Gebiet die Grenzlinie zwischen privat und beruflich bedingten Aufwendungen wegen der Natur der Sache gar nicht mit Sicherheit gezogen werden kann und die Aufwendungen im Einzelfall daher nicht genau bestimmbar sind. Hinzu kommt, daß die Fälle, bei denen Mehraufwendungen für Verpflegung auftreten, sehr häufig und die entsprechenden Beträge relativ gering sind. Unter diesen Umständen ist eine Nachprüfung aller Einzelfälle durch die Finanzverwaltung praktisch undurchführbar und würde auch nicht zu genauen Ergebnissen führen. Es handelt sich um ein Gebiet, auf dem ohne Typisierung nicht durchzukommen ist; eine ernsthafte Auseinandersetzung kann es daher nur über die Art der Typisierung und über den Typus als solchen geben.

RFH¹⁾ und OFH²⁾ haben es in ständiger Rechtsprechung abgelehnt, Ver-

1) RFH vom 18.10.1933, RStBl. 1933 S. 1315
RFH vom 14. 3.1934, RStBl. 1934 S. 742
RFH vom 28. 6.1934, RStBl. 1934 S. 1105
RFH vom 20. 1.1937, RStBl. 1937 S. 778
RFH vom 28.10.1943, RStBl. 1944 S. 44

2) OFH vom 25. 8.1950, Bayr.FMB1. 1950 S. 457

pflegungsmehrkosten eines Steuerpflichtigen, der wegen seines Berufs regelmäßig Mahlzeiten außer Hause einnimmt, als Werbungskosten anzuerkennen. Diese völlige Ablehnung hat der BFH aufgegeben.

Im Urteil vom 17.11.1950¹⁾ führt der BFH aus, Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für Verpflegung außer Hause könnten nach der auf diesem Gebiet gebotenen typischen Betrachtungsweise ausnahmsweise dann und insoweit als Werbungskosten betrachtet werden, als das Fernbleiben von der Wohnung aus dem Rahmen der üblichen Haushaltsführung und damit der allgemeinen Lebensführung herausfalle. Das könne nur angenommen werden, wenn der Wohnort des Arbeitnehmers nicht mehr zum Arbeitnehmereinzugsgebiet des Beschäftigungsorts gehöre und außerdem der Arbeitnehmer nicht aus rein persönlichen (privaten) Gründen dort wohne.

Das BFH-Urteil vom 17.9.1953²⁾ billigt einem Arbeitnehmer, der täglich vom Wohnort zum Beschäftigungsort pendeln müsse, die Mehraufwendungen für Verpflegung als Werbungskosten zu, wenn der nicht aus rein persönlichen Gründen außerhalb des Beschäftigungsorts wohnende Arbeitnehmer durch die Verhältnisse gezwungen sei, außergewöhnlich lange von der Wohnung entfernt zu sein. "Außergewöhnlich lange" sei eine Abwesenheit von mehr als zwölf Stunden täglich. Im Interesse einer verwaltungsmäßig einfachen Durchführung und angesichts der unterschiedlichen Einstellung der Arbeitnehmer zur Verpflegung sei die Anwendung eines Durchschnittssatzes von 1.50 DM täglich für die Verpflegungsmehraufwendungen geboten.

Die in der Entscheidung vom 17.9.1953 eingeschlagene Linie wird im Urteil vom 3.2.1955³⁾ fortgeführt: Mehraufwendungen für Verpflegung könnten auch bei solchen Arbeitnehmern Werbungskosten sein, die zwar an ihrem Arbeitsort wohnten, aus rein beruflichen Gründen jedoch regelmäßig mehr als zwölf Stunden täglich von ihrer Wohnung abwesend seien. Dabei spiele es keine Rolle, ob die lange Abwesenheit auf notwendigen Überstunden, auf der großen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsplatz, auf besonderen Verhältnissen des Betriebs, auf schlechten Verkehrsverbindungen oder auf sonstigen Gründen beruhe. Im Urteil vom 10.2.1955⁴⁾ wird weiter ausgeführt, daß auch bei ledigen Arbeit-

1) BStBl. 1951 III S. 6

2) BStBl. 1953 III S. 322

3) BFH vom 3.2.1955, BStBl. 1955 III S. 109

4) BFH vom 10.2.1955, BStBl. 1955 III S. 110

nehmern, die mehr als zwölf Stunden täglich von ihrer Wohnung abwesend seien, Mehraufwendungen für Verpflegung Werbungskosten sein könnten; dabei sei es nicht erforderlich, daß der Arbeitnehmer in einer Haushaltsgemeinschaft mit Angehörigen lebe. Im übrigen sei der Durchschnittssatz von 1.50 DM für den Mehraufwand pro Mittagessen auch dann anzuwenden, wenn die Möglichkeit eines verbilligten Mittagessens in der Kantine bestehe.

Das BFH-Urteil vom 21.7.1955¹⁾ führt zur Behandlung des Mehraufwands für Verpflegung als Betriebsausgabe bei selbständigen Tätigen aus: Die Kosten für ein Essen außer Hause allein aus Zweckmäßigkeitsgründen seien keine Betriebsausgaben. Werde dagegen ein Steuerpflichtiger im Gegensatz zu seiner sonstigen Gewohnheit aus beruflichen Gründen gezwungen, eine Mahlzeit im Gasthause einzunehmen, so rechtfertige das eine andere Beurteilung. Ein solcher Zwang könne auch am Beschäftigungsort vorhanden sein, wenn der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen so weit entfernt von seiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig sei, daß er seine Mahlzeit nicht zu Hause oder in der Gaststätte einnehmen könne, wo er sonst esse. Letzteres könne angenommen werden, wenn der Beschäftigungsort mehr als fünf km vom gewöhnlichen Arbeitsort entfernt sei und die Abwesenheit mehr als sechs Stunden dauere. Für den durch Schätzung zu ermittelnden Verpflegungsmehraufwand könne auch hier im allgemeinen ein Pauschsatz von 1.50 DM angesetzt werden²⁾.

Wenn auch der BFH auf dem Gebiete der steuerlichen Anerkennung von Mehraufwendungen für Verpflegung seine anfänglich enge Typisierung etwas gelockert hat, so ist doch die vom BFH entwickelte, immer noch übermäßig typisierende Betrachtungsweise in vielen Beziehungen unbefriedigend und mit dem Begriff der Werbungskosten (Betriebsausgaben) nicht voll vereinbar.

Ausgangspunkt für die ausnahmsweise steuerliche Berücksichtigung der Mehraufwendungen für Verpflegung ist in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs³⁾ folgende Überlegung: Der Grundsatz des § 12 Ziff.1 EStG -Nichtabzugsfähigkeit der Kosten für Ernährung - betreffe nur diejenigen Aufwendungen, die bei der großen Mehrzahl aller Steuerpflichtigen

1) BStBl. 1955 III S. 305

2) Vgl. auch BFH vom 4.10.1956, BStBl. 1956 III S. 370 und
BFH vom 12.12.1956, BStBl. 1957 III S. 29

3) BFH vom 3.2.1955, BStBl. 1955 III S. 109

durch die allgemeine Lebensführung entstünden; dagegen seien Mehraufwendungen dieser Art, die infolge einer ausschließlich beruflich bedingten ungewöhnlich langen Abwesenheit eines Arbeitnehmers von seiner Wohnung notwendig würden, wie andere ausschließlich durch den Beruf veranlaßte Aufwendungen zu behandeln. Der BFH scheidet also die Mehrkosten, welche die große Masse der Arbeitnehmer regelmäßig wegen ihrer Abwesenheit von der Wohnung hat, völlig aus. Das ist unbefriedigend. Man kann nicht, wie Littmann¹⁾ richtig ausführt, diese Mehrkosten einfach als Lebenshaltungskosten behandeln, weil die Mehrzahl der Arbeitnehmer gezwungen ist, im Interesse der Aufrechterhaltung des Arbeitsverhältnisses täglich Verpflegungsmehrkosten aufzuwenden. Denn für die Frage, ob Werbungskosten oder Privatausgaben vorliegen, kommt es nur darauf an, ob die Verpflegungsmehrkosten aus beruflichen oder persönlichen Gründen aufgewendet werden. Wie Littmann aaO. richtig fortfährt, kann die Lösung des Problems nicht darin liegen, daß nur wenige Arbeitnehmer bei ganz besonders liegenden Verhältnissen einen Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten anerkannt bekommen. Bei den Mehraufwendungen für Verpflegung kommt in der Hauptsache der Aufwand für das Mittagessen in Betracht. Wird es nicht am häuslichen Mittagstisch eingenommen, so kommt es meist teurerer. Geschieht dies aus beruflichen Gründen, so sind die dadurch entstandenen Mehrkosten im Prinzip Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Das muß für alle Steuerpflichtigen gelten, die aus beruflichen Gründen ihr Mittagessen außer Hause einnehmen. Demgegenüber hat der BFH jedoch den Grundsatz herausgestellt, daß eine Berücksichtigung der Mehraufwendungen für Verpflegung nur bei einer z w a n g s l ä u f i g e n längeren Abwesenheit von der Wohnung von mehr als zwölf Stunden täglich in Frage komme. Richtig ist, daß bei einer längeren Abwesenheit als zwölf Stunden ein faktischer Zwang vorhanden ist, außer Hause eine vollwertige, warme Mahlzeit einzunehmen, während z.B. bei nur achtestündiger Abwesenheit die Hauptmahlzeit am eigenen Tisch auf den Abend verlegt werden könnte; bei nur zehn- oder elfstündiger Abwesenheit wird diese Überlegung schon fragwürdig. In Deutschland ist es üblich, die Hauptmahlzeit am Mittag einzunehmen, und an diesen typischen Verhältnissen kann die ebenfalls typisierende steuerliche Betrachtung nicht vorübergehen. Auch das Abstellen auf die Zwangsläufigkeit ist bedenklich. Es liegt überhaupt nicht im Wesen der Werbungskosten und

1) E.Littmann, aaO. § 12 Anm. II 1 b TZ 16 S. 775

Betriebsausgaben, daß sie zwangsläufig erwachsen müssen. Der Begriff "Zwangsläufigkeit" gehört in den Bereich der außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 EStG) und darf nicht in unzulässiger Weise für die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Privatausgaben verwandt werden. Grundsätzlich kann also die berufliche "zwangsläufige" ebensowenig wie die mehr als zwölfstündige Dauer der Abwesenheit als zwingende Voraussetzung für die Anerkennung der Mehrkosten einer außer Hause eingenommenen Hauptmahlzeit verlangt werden.

Vangerow¹⁾ legt der Zwangsläufigkeit noch größere Bedeutung bei, wenn er meint, das Überschreiten der Zwölfstundengrenze infolge *f r e i w i l l i g e r* Überstunden eines Arbeitnehmers schließe Verpflegungsmehrkosten als Werbungskosten aus. Derartige Überlegungen müßten am Ende dazu führen, daß ein vermögender Arbeitnehmer überhaupt keine Werbungskosten mehr geltend machen könnte, da er freiwillig und nicht zwangsläufig arbeitet²⁾. Die sogenannte Zwangsläufigkeit kann daher in diesem Zusammenhang nur bedeuten, daß die Essenseinnahme außer Hause und die damit verbundenen Mehraufwendungen durch die berufliche Tätigkeit nach Ort und Zeit *b e d i n g t s i n d*. Schließlich ist auch nicht einzusehen, warum der Arbeitnehmer A, der täglich mehr als zwölf Stunden von daheim abwesend ist, im Gegensatz zu seinem Kollegen B, der am Tag nur zehn oder elf Stunden von seiner Wohnung weg ist, die nach der Lebenserfahrung im wesentlichen gleichen Mehraufwendungen als Werbungskosten berücksichtigen kann.

Einen weiteren Angriffspunkt bietet die vom BFH vorgenommene typisierende Pauschalierung. Im Falle des Urteils des BFH vom 3.2.1955³⁾ war einer Arbeitnehmerin vom Finanzgericht nur ein abzugsfähiger Mehraufwand von 1 DM für den Arbeitstag zugebilligt worden. Der BFH erhöhte den Schätzbetrag unter Berufung auf das Urteil vom 17.9.1953⁴⁾ auf 1.50 DM. Er führt hierzu aus, die Schätzung des Mehraufwandes mit 1.50 DM habe zwar nicht die Bedeutung eines für alle Fälle verbindlichen Pauschbetrages; sie sei vielmehr nur dahin zu verstehen, daß eben im allgemeinen ein Mehraufwand von 1.50 DM entstehe, es könne jedoch im Einzelfall der Ansatz eines niedrigeren Betrages nach

1) F.Vangerow, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1955 Sp. 324

2) E.Littmann, aaO. § 12 Anm. 1 b TZ 15 S. 775

3) BStBl. 1955 III S. 109

4) BStBl. 1953 III S. 322

den tatsächlichen Verhältnissen gerechtfertigt sein. Vangerow¹⁾ bemerkt zu diesem Urteil, man werde in Zweifel ziehen dürfen, ob nach den Grunderwägungen des BFH, die auf das zeitliche Moment als den entscheidenden Faktor abstellten, der Wert des t a t s ä c h l i c h e n Mehraufwands, der im Einzelfall auch gar nicht festgestellt werden könne, überhaupt noch praktisch bedeutsam sei. Man müsse daher einen durchschnittlichen, unter Berücksichtigung der allgemeinen Lebenserfahrung sich ergebenden Mehraufwand zugrunde legen, also mit einer F i k t i o n arbeiten. Es dürfe deshalb auch auf die häuslichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen nicht weiter ankommen. Andererseits führt Vangerow²⁾ aus, dem BFH würde eine allgemeine Pauschsatzfestsetzung aus rechtlichen Gründen nicht zustehen; hierin hat Vangerow recht. Seinen übrigen Ausführungen, denen sich der BFH angeschlossen hat, kann jedoch aus rechtsstattlichen Gründen nicht gefolgt werden.

Bei der allgemeinen Pauschalierung durch den BFH spielt es keine Rolle, ob - das ist sehr häufig der Fall - eine Mahlzeit in der Kantine zu stark ermäßigtem Preis eingenommen wird. In diesen Fällen tritt aber meist kein Mehraufwand, u.U. sogar eine Ersparnis ein. Hier werden nämlich die Mehrkosten und mitunter noch Beträge darüber hinaus vom Arbeitgeber aufgefangen. Es bleibt weiter bei Ledigen unbeachtet, ob sie nicht sowieso ein Essen im Gasthaus einnehmen müßten; auch damit entfielen ein Mehraufwand. Außerdem bleiben die großen Preisunterschiede für die Verpflegung innerhalb Deutschlands (Ruhrgebiet - Bayerischer Wald; Großstadt - Land) außer Betracht.

Es handelt sich dabei keineswegs um geringfügige Abweichungen vom Typus, die hier auch zurücktreten müßten; denn bei den Verpflegungsmehrkosten läßt sich der Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit regelmäßig im Einzelfall, weil praktisch undurchführbar, nicht voll anwenden. Dadurch gewinnt aber gerade der Typus ganz besondere Bedeutung, wobei der vom BFH gewählte Typus den Verhältnissen wegen ihrer Vielfältigkeit einfach nicht gerecht werden kann. Dieser Typus - d.h. die gleichmäßige Typisierung viel zuwenig gleichmäßig gelagerter Einzelfälle - erkennt einmal die gesetzlichen Voraussetzungen der Anerkennung einer Ausgabe als Werbungskosten oder Betriebsausgabe, zum anderen läßt er bewußt und gewollt maßgebliche,

1) F.Vangerow, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1955 Sp. 323

2) F.Vangerow, aaO. StW 1955 Sp. 323 oben

übliche und allgemeine Gestaltungen des täglichen Lebens außer acht und verletzt damit den Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit empfindlich. Daher ist der vom BFH entwickelte Typus als von der *R e c h t s p r e c h u n g* entwickelt unhaltbar. Der BFH kann nicht von einem Typus ausgehen, von dem er weiß, daß er in sehr vielen Fällen (in der Mehrzahl der Fälle?) nicht zutrifft. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß ein zutreffender und zugleich praktisch brauchbarer allgemeiner Typus auf diesem Gebiet infolge der großen Unterschiedlichkeit der Fälle und bei relativ geringer Bedeutung im einzelnen kaum gefunden werden kann.

Mit der Festlegung der *z w i n g e n d e n* Voraussetzung einer mehr als zwölfstündigen Abwesenheit von zu Hause und mit der generellen Pauschalierung (1.50 DM) überschreitet der BFH die ihm im Rahmen der Gewaltenteilung zustehenden Befugnisse; er übernimmt Aufgaben des Gesetzgebers (Verordnungsgebers). Hier muß der Gesetzgeber eingreifen und im Wege der *g e s e t z l i c h e n* Typisierung versuchen, den Verhältnissen gerecht zu werden. Dabei können und müssen bei einer vernünftigen, den Verhältnissen im großen und ganzen entsprechenden Regelung Abweichungen vom Typus in Kauf genommen werden. Als Vorbild ist hier an die Verordnung zu denken, die das Gebiet der Werbungskosten bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geregelt hat; diese VO hat klare Rechtsverhältnisse geschaffen, viele Streitfragen beseitigt und die Verwaltungsarbeit vereinfacht. Auch der Vorschlag Littmann¹⁾ geht in diese Richtung; er sieht die Lösung des Problems darin, daß alle Arbeitnehmer einen Schätzbetrag für Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten anerkannt bekommen; davon will er jedoch ledige Arbeitnehmer grundsätzlich ausnehmen. Allerdings äußert sich Littmann nicht über den Weg der praktischen Durchführung.

Die steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehrkosten kann auch nicht auf die Arbeitnehmer beschränkt werden²⁾. Entstehen freiberuflich Tätigen oder Gewerbetreibenden Mehraufwendungen für Verpflegung, so muß für sie ebenfalls eine Berücksichtigung als Betriebsausgaben möglich sein. Wenn der BFH im Urteil vom 27.7.1955³⁾ bei einem Helfer in Steuersachen darauf abstellt, daß Verpflegungsmehraufwendungen nur entstünden, wenn er mehr als fünf km und länger als sechs Stunden

1) E.Littmann, aaO. § 12 Anm. II 1 b TZ 16 S. 775

2) E.Littmann, aaO. § 12 Anm. II 1 b TZ 17 S. 775

3) BStBl. 1955 III S. 305

von seiner regelmäßigen Arbeitsstätte entfernt sei, so kann auch dem nicht gefolgt werden. Maßgeblich ist, ob der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen in einer Gaststätte ißt und ihm dadurch Mehraufwendungen entstehen. Dabei kann es auf die Entfernung von der regelmäßigen Arbeitsstätte nicht ankommen, während die Entfernung und die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung gewisse Anhaltspunkte dafür bieten können, ob das Essen außer Hause beruflich bedingt ist oder aus privaten Gründen erfolgt. Vangerow¹⁾ lehnt bei freiberuflich Tätigen und Gewerbetreibenden die steuerliche Berücksichtigung von Mehraufwendungen für Verpflegung grundsätzlich ab, weil diese Steuerpflichtigen im Gegensatz zu den Arbeitnehmern grundsätzlich frei in ihren zeitlichen Dispositionen seien und daher ein etwaiger Mehraufwand für Mahlzeiten kein ausschließlich betriebsbedingter, zwangsläufiger Vorgang sei. Diese Auffassung stellt, wie bereits ausgeführt, in unzulässiger Weise auf die "Zwangsläufigkeit" als V o r - a u s s e t z u n g für eine Betriebsausgabe ab. Spart z.B. ein Steuerpflichtiger durch die Einnahme des Mittagessens in der Nähe seines Büros eine Stunde Zeit, so kann er diese Stunde beruflich ausnützen und dadurch seine Einkünfte erhöhen; damit ist ohne weiteres der Zusammenhang zwischen dem Mehraufwand des Essens und der beruflichen (gewerblichen) Tätigkeit gegeben. Man kann in diesem Fall nicht einfach davon ausgehen, daß das Essen in der Gaststätte nicht zwangsläufig sei und daher eine Berücksichtigung der Mehrkosten von vornherein entfalle, weil der Steuerpflichtige infolge der Freiheit in seiner zeitlichen Disposition die Mahlzeit auch zu Hause hätte einnehmen können. Hinzu kommt, daß sehr viele freiberuflich Tätige und Gewerbetreibende im Interesse ihres Berufs (Geschäfts) zum Mittagessen nicht nach Hause können. Man denke nur an die Termine der Rechtsanwälte, die sich oft über die Mittagszeit hinziehen und für das Essen nur eine kurze Zeit übrig lassen. Auch können viele Geschäftsleute, vor allem Einzelhändler, über Mittag ihr Geschäft nicht für längere Zeit im Stich lassen. Oft arbeitet auch die Ehefrau mit, so daß es im allgemeinen gar nicht möglich wäre, daheim zu essen; auch hier ist die Einnahme der Mahlzeit im Gasthof geschäftlich bedingt. Diese Beispiele zeigen, daß ein grundsätzlicher Unterschied zwischen den Angehörigen der freien Berufe (Gewerbetreibende) und den Arbeitnehmern (höhere Angestellte, Richter, die in ihrer Zeiteinteil-

1) F.Vangerow, aaO. StW 1955 Sp. 324

lung weitgehend frei sind) hinsichtlich der Behandlung der Verpflegungsmehrkosten als Betriebsausgaben (Werbungskosten) nicht gemacht werden kann.

Bei der steuerlichen Berücksichtigung von Mehraufwendungen für Verpflegung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zeigt es sich besonders deutlich, daß die Rechtsauffassung - bei denjenigen Aufwendungen, die gleichzeitig den Beruf und die private Lebensführung angehen und bei denen der berufliche Teil nicht leicht und einwandfrei ausgesondert werden kann, sei grundsätzlich der gesamte Aufwand zu den Kosten der Lebensführung zu rechnen - nicht stichhaltig ist. Der BFH hat es für richtig gehalten, bei den Mehraufwendungen für Verpflegung im Rahmen einer Typisierung schätzungsweise einen als Werbungskosten anzuerkennenden Pauschbetrag festzusetzen; doch setzt er sich zu dieser seiner Auffassung in Widerspruch, wenn er in anderen Fällen eine Aufteilung zwischen Werbungskosten und Privataufwendungen deshalb nicht zulassen will, weil die Aussonderung nicht einfach ist.

Es gilt vielmehr in a l l e n Fällen, in denen gewisse ineinander übergehende Aufwendungen teils beruflich bedingt, teils privater Natur sind, grundsätzlich nur eine dem Gesetz entsprechende Handhabung, nämlich die schätzungsweise Zerlegung der Aufwendungen in Werbungskosten (Betriebsausgaben) und Kosten der Lebenshaltung. Nur dann, wenn der eine oder andere Teil der Aufwendungen im Verhältnis zum gesamten Aufwand von ganz untergeordneter Bedeutung und auch nicht mehr richtig feststellbar ist, wird man unter dem Gesichtspunkt der Einfachheit und Leichtigkeit der Besteuerung von einer Aufteilung abgehen und den ganzen Betrag für abzugsfähig bzw. nicht abzugsfähig erklären dürfen¹⁾.

4. Aufwendungen für eine Hausgehilfin

Im Falle des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 10.12.1957²⁾ hatte ein Steuerpflichtiger die Aufwendungen für eine Hausgehilfin als Betriebsausgaben behandelt. Der Steuerpflichtige trug vor, die Hausgehilfin werde nur deswegen im Haushalt beschäftigt, weil seine Ehefrau im Betrieb mitarbeite und dort einen leitenden Angestellten ersetze. Der Bundesfinanzhof hat die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt. Aus-

1) Vgl. OFH vom 15.10.1948, Slg. Bd.54 S. 270

2) BStBl. 1958 III S. 70

gaben für den Haushalt gehörten grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, auch wenn ein gewisser Zusammenhang mit dem Betrieb bestehe. Werde eine Hausgehilfin im Haushalt beschäftigt, so sei nicht klar und eindeutig zu trennen, inwieweit betriebliche Gründe oder das Bedürfnis nach gehobener Lebenshaltung mitspielten. Sei aber nicht klar festzustellen, ob eine Aufwendung aus betrieblichen oder privaten Gründen veranlaßt ist, so müsse sie gemäß § 12 Ziff.1 Satz 2 EStG als außerbetrieblicher (privater) Aufwand behandelt werden.

Im Ergebnis ist dem BFH zuzustimmen, die Begründung der Entscheidung befriedigt jedoch nicht. Die Aufwendungen für die Hausgehilfin sind von vornherein a u s s c h l i e ß l i c h privater Natur. Die Leistung der Hausgehilfin erfolgt im Privathaushalt; daher ist die Vergütung für diese Leistung - entsprechend ihrer Zweckbestimmung - ebenfalls r e i n p r i v a t. Mit anderen Worten, die Leistung der Hausgehilfin trägt keinen betrieblichen Aufwandscharakter¹⁾, es findet keine "Vernichtung" im Betrieb statt²⁾. Im Gegensatz hierzu tragen Aufwendungen für die Leistung der Ehefrau im Betrieb Aufwandscharakter und sind daher dem Wesen nach Betriebsausgaben. Werden diese Aufwendungen aus steuerlichen Gründen als Betriebsausgaben nicht anerkannt (wie im Streitfall), so liegt dieser Umstand auf einer anderen Ebene.

In diesem Fall wird besonders deutlich, daß der Ausdruck "veranlaßt" in der Gesetzesdefinition (§ 4 Abs.4 Satz 1 EStG) der Auslegung im Sinne der objektiven Bestimmung (Zweck oder auch nur tatsächliche Verwendung³⁾) der Ausgabe bedarf.

5. Aufwendungen für ein Telefon

Besitzt ein Steuerpflichtiger in seiner Privatwohnung ein Telefon, so ist dies im allgemeinen seine Privatangelegenheit; daher sind die Kosten des Telefons Privataufwendungen.

Das Finanzgericht Hamburg hat im Urteil vom 27.1.1955⁴⁾ einem Richter, der nur ein häusliches Arbeitszimmer besaß, die geltend gemachten Telefonkosten nicht als Werbungskosten anerkannt, da sie bei einem höheren Beamten auf Grund der gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu den üblichen Kosten der Lebenshaltung gehörten.

1) Vgl. unten S. 11 ff., insbesondere S. 12

2) Die ad äquate Kausalität ist unterbrochen.

3) Vgl. unten S. 11 ff., insbesondere S. 12

4) EFG 1955 S. 196

Der BFH führte im Urteil vom 8.11.1955¹⁾ zu den Kosten eines Telefons in der Wohnung des Gesellschafters einer OHG aus, ein Telefon gehöre bei gehobener Lebenshaltung zur Einrichtung einer modernen Wohnung. Es widerspreche der Lebenserfahrung, wenn Gewerbetreibende behaupteten, Fernsprechanchlüsse in ihren Wohnungen würden nur aus betrieblichen Gründen gehalten. Benutze ein Gewerbetreibender das Telefon in seiner Wohnung zu beruflichen Zwecken, so seien die dadurch veranlaßten Aufwendungen Betriebsausgaben. Umgekehrt seien die durch die Benutzung eines betrieblichen Fernsprechers für private Zwecke entstehenden Kosten Privatentnahmen. Bei nicht einwandfreiem Nachweis des betrieblichen und privaten Nutzungsanteils sei Schätzung (Aufteilung der Grund- und Gesprächsgebühren) geboten. Dabei seien gegenüber der Behauptung eines Steuerpflichtigen mit gehobener Lebensführung, der Anschluß in seiner Wohnung diene überwiegend der betrieblichen und nur unerheblich der privaten Nutzung, an die Nachweispflicht gemäß § 171 AO strenge Anforderungen zu stellen; das gelte vor allem dann, wenn Betrieb und Wohnung räumlich getrennt seien und sich im Betrieb ein Telefon befinde. Das Urteil verweist für die Schätzung auf die Grundsätze des Urteils vom 14.10.1954²⁾ (Schätzung des privaten Nutzungsteiles betrieblicher Kraftfahrzeuge). Diesen Ausführungen des Bundesfinanzhofs kann völlig zugestimmt werden. Zu ergänzen wäre noch, daß geringfügiges Mithineinspielen der anderen Interessensphäre eine Aufteilung der Grundgebühren für steuerliche Zwecke wohl nicht erforderlich macht.

Beachtlich ist, daß hier der Bundesfinanzhof die Schätzung bei nicht einwandfreiem Nachweis des betrieblichen und privaten Nutzungsanteils für g e b o t e n hält, obwohl der Anteil der betrieblichen Benutzung eines Telefons in der Wohnung sicher nicht l e i c h t und e i n w a n d f r e i aussonderbar ist.

6. Aufwendungen für Bewirtung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden

Werden Geschäftsfreunde und ihre Angehörigen a u ß e r h a l b des Haushalts des Steuerpflichtigen (auch anläßlich einer Geschäftsreise) auf dessen Kosten bewirtet, so können diese Kosten in angemessener Höhe

1) BStBl. 1955 III S. 379

2) BStBl. 1954 III S. 358

(§ 4 Abs.4 Satz 2 EStG) als Betriebsausgaben anerkannt werden¹⁾. Für die Anerkennung als Betriebsausgabe ist allein entscheidend, ob die Bewirtung aus geschäftlichem Interesse erfolgt ist. Die Beurteilung dieser Frage bereitet in der Praxis große Schwierigkeiten, da ein Außenstehender (hier: die Finanzverwaltung) die betriebliche Zweckbestimmung der Ausgaben auf diesem Gebiet kaum beurteilen kann. Gerade in diesem Punkt ist eine unlautere Betriebsausgabengestaltung möglich. Im Interesse einer gerechten Verteilung der Steuerlast muß das Problem generell so gelöst werden, daß Mißbräuchen vorgebeugt wird. Zu denken wäre etwa an einen am Umsatz und Gewinn, vielleicht auch noch branchenmäßig orientierten g e s e t z l i c h festgelegten Pauschalbetrag, mit dem die gesamten Bewirtungskosten abgegolten wären.

Bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden i m H a u s h a l t des Steuerpflichtigen werden die Kosten hierfür nicht als Betriebsausgaben anerkannt, da die erforderliche Trennung in betrieblich und privat bedingte Aufwendungen nicht möglich sei; eine solche Trennung müsse aber zur Vermeidung von Mißbräuchen verlangt werden²⁾. Die Anerkennung als Betriebsausgaben kann im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen jedoch nicht generell versagt werden; es sind nur erhöhte Anforderungen an die Nachweispflicht zu stellen. Dem Hinweis auf die Gefahr eines Mißbrauchs ist entgegenzuhalten, daß diese bei der Bewirtung außer Hause ebenso sehr gegeben ist. Hat z.B. der Steuerpflichtige in der näheren (und weiteren) Umgebung keine Möglichkeit, seine Geschäftsfreunde in einem Gasthof zu bewirten - das ist in ländlichen Gegenden öfters der Fall -, so ist er mehr oder weniger gezwungen, sie zu sich nach Hause einzuladen. Hier ist der Nachweis dem Grunde nach einwandfrei zu erbringen; die - gegebenenfalls geschätzten - Aufwendungen sind dann als Betriebsausgaben anzuerkennen. Bezüglich der Höhe setzt § 4 Abs.4 Satz 2 EStG Grenzen. Die allgemeine Nichtanerkennung der Kosten der Bewirtung von Geschäftsfreunden am häuslichen Tisch verletzt auch jedenfalls da, wo Bewirtungsmöglichkeiten außer Hause nicht gegeben sind, das Gebot der steuerlich gleichmäßigen und gerechten Behandlung aller Steuerpflichtigen; wenn schon betrieblich bedingte Bewirtungskosten Betriebsausgaben sind, kann man ihre Abzugsfähigkeit nicht davon abhängig machen, ob sie im Wirtshaus oder im eigenen Haushalt entstanden sind.

1) Vgl. H.Schropp, Reisekosten und Bewirtung von Geschäftsfreunden, Stuttgart 1957, S. 65

2) H. Schropp, aaO. S. 64;
vgl. auch EStR 1955, Abschn. 117 Abs.2

Bei freiberuflich Tätigen kann davon ausgegangen werden, daß eine Bewirtung von Kunden (Klienten, Patienten usw.) im allgemeinen im Rahmen der gesellschaftlichen Stellung (§ 12 Ziff.1 EStG) stattfindet; eine Bewirtung als Werbung widerspricht vielfach auch der Standesauffassung. Aber auch hier sind im Einzelfall Ausnahmen denkbar. So hat der RFH¹⁾ im Urteil vom 4.5.1932 bei einem Rechtsanwalt Aufwendungen für eine im Ausland übliche Bewirtung als Betriebsausgaben (damals noch Werbungskosten) für möglich gehalten, wenn der Anwalt bei Auslandsbeziehungen zu einem Aufwand über die eigene Lebenshaltung hinaus beruflich genötigt werde; bei der Prüfung des Umfangs sei jedoch ein strenger Maßstab anzulegen.

7. Aufwendungen für eine Jagd

Ein Jagdrevier wird in der Regel aus privaten Gründen (Sport, Erholung, Entspannung, Geselligkeit, Sozialprestige) gepachtet; daher sind die Aufwendungen für eine Jagd grundsätzlich Privatausgaben. Auch wenn geschäftliche Erwägungen mit hereinspielen, bleibt dieses blosses Mithereinspielen bei der steuerlichen Beurteilung unbeachtlich. Diese Regel gilt ganz allgemein dann nicht, wenn die Jagd im Rahmen eines Betriebs, z.B. eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines Wildhandels, gehalten und ausgeübt wird. Man wird aber auch dann eine Ausnahme zulassen müssen, wenn für die Pacht der Jagd ein echtes betriebliches Interesse ausschlaggebend war, was allerdings selten der Fall und vom Steuerpflichtigen schwer nachweisbar sein wird.

Nach dem Urteil des BFH vom 8.11.1956²⁾ betreffen Aufwendungen eines Gewerbetreibenden für die Unterhaltung einer gepachteten Jagd, auch wenn für die Jagdpacht geschäftliche Gründe - Einladung von Kunden - mitbestimmend waren, in der Regel die Lebensführung und können daher nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Nach der Entscheidung des BFH vom 19.11.1957³⁾ sind Aufwendungen für eine Jagd, die weder mit dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft in Zusammenhang steht noch einem Gewerbebetrieb (Wildhandel) ausschließlich dient, s t e t s zu den Ausgaben für die private Lebensführung zu rechnen. Das Urteil führt im einzelnen aus, daß, von den genannten Sonderfällen abgesehen, k e i n Steuerpflichtiger sich eine Jagd halte, ohne daß

1) RStBl. 1932 S. 727

2) BStBl. 1957 III S. 86

3) BStBl. 1958 III S. 27

Erwägungen aus der Sphäre der Lebensführung dabei eine wesentliche Rolle spielten. Es vermischten sich hier berufliche und private Interessen in einer Weise, daß eine Trennung nicht möglich sei.

Wird eine Jagd im Hinblick auf die gesellschaftliche Stellung gehalten, dann ist zuzugeben, daß die Aufwendungen nach § 12 Ziff.1 EStG zu den Lebenshaltungskosten gehören. Es erscheint aber schon bedenklich, wenn der Bundesfinanzhof im Urteil vom 8.11.1956¹⁾ ausspricht: "Selbst bei einem Gewerbetreibenden, der, ohne selbst Jäger zu sein, eine Jagd unterhalten sollte, wird in a l l e r Regel die Annahme naheliegen, daß nicht ausschließlich geschäftliche Gründe, sondern auch Rücksichten auf seine wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung dazu den Anlaß gegeben haben." Der generellen Ablehnung der Anerkennung als Betriebsausgaben im Urteil vom 19.11.1957²⁾ kann aber nicht beige-pflichtet werden.

Es sind durchaus Fälle denkbar, in denen bei der Pacht einer Jagd das geschäftliche Interesse ausschlaggebend ist und auch der entsprechende Nachweis geführt werden kann: Zum Beispiel dann, wenn der Inhaber eines Einzelunternehmens, der kein Jäger ist, die Jagd durch seinen Prokuristen ausüben läßt und dazu im Interesse des Geschäfts Kunden einlädt. Ebenso wäre der Fall zu beurteilen, wenn die im Ausland liegende Jagd für ausländische Kunden gepachtet ist und der Betriebsinhaber überhaupt noch nie auf dieser Jagd war; eine derartige Repräsentation kann notwendig sein, um mit Ausländern ins Geschäft zu kommen oder im Geschäft zu bleiben³⁾. Auch nach dem Erlaß des Hessischen Finanzministers vom 15.3.1957⁴⁾ wird die Anerkennung von Jagdaufwendungen als Betriebsausgaben im allgemeinen erleichtert, wenn die an dem Betrieb beteiligten Personen selbst die Jagd nicht ausüben. Ferner ist es bei Personengesellschaften nicht möglich, den Gesellschaftern, die mit der "vom Betrieb" gepachteten Jagd persönlich überhaupt nichts zu tun haben, die Jagdaufwendungen als anteilige Privatentnahmen zu behandeln. Ebenso wenig können einem Gesellschafter, der nachweislich die Kunden der Gesellschaft wiederholt auf die Jagd eingeladen hat, die gesamten Aufwendungen für die Jagd als Privataufwand aufgebürdet werden. Bei der GmbH und AG entspricht die verdeckte Gewinnausschüttung der Zurechnung zur privaten Lebensführung. Sind bei einer Kapitalge-

1) BStBl. 1957 III S. 86

2) BStBl. 1957 III S. 117

3) In diesem Sinne RFH vom 4.5.1932, RStBl. 1932 S. 727

4) NWB Fach 1 S. 76

sellschaft die Anteilseigner überhaupt nicht im Betrieb und waren sie auch nie auf der von der Gesellschaft gepachteten Jagd, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Jagdaufwendungen auf keinen Fall angenommen werden. Selbst wenn man in den Fällen der Jagdausübung durch Angestellte der Gesellschaft so weit gehen wollte, die Jagdaufwendungen als zusätzlichen Arbeitslohn des Angestellten zu betrachten, wären die Jagdaufwendungen ja gerade Betriebsausgaben. Man könnte auch darauf hinweisen, daß Jagden im Rahmen der Repräsentation des Staates üblich sind. Warum soll dies dann nicht auch bei einem Betrieb (z.B. bei einer bedeutenden Exportfirma) möglich sein. Im Ergebnis müssen also Aufwendungen für eine Jagd dann als Betriebsausgaben anerkannt werden, wenn die Jagd eindeutig aus betrieblichen Gründen gepachtet worden ist. Dabei dürfte ein geringfügiges Mithereinspielen privater Interessen steuerlich unbeachtlich sein. Sind dagegen echte private und echte geschäftliche Interessen zugleich vorhanden, so müssen die Jagdaufwendungen im Wege der Schätzung aufgeteilt werden. Dabei ist der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zugute zu halten, daß gerade bei den Jagdaufwendungen die Abgrenzung besonders schwierig ist und vieles von vornherein für das Überwiegen privater Interessen spricht. Das kann aber nicht zu einem allgemeingültigen zwingenden Typus - zur ausschließlichen Ablehnung der Abzugsfähigkeit von Jagdaufwendungen - führen. Auch hier liegt das Problem auf dem Gebiete der Beweisführung und der Beweiswürdigung, wobei an den Nachweis durch den Pflichtigen besondere Anforderungen zu stellen sein werden.

8. Fahrt- und Reisekosten

a) Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden von dem Begriff der "Reise" nicht erfaßt. Die Aufwendungen für diese Fahrten sind bei Arbeitnehmern nach § 9 Ziff.4 EStG in Verbindung mit § 20 Abs.2 Ziff.2 LStDV als Werbungskosten und bei Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen nach § 4 Abs.4 EStG als Betriebsausgaben zu behandeln. Eine Berücksichtigung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ist jedoch nur dann möglich, wenn der Steuerpflichtige nicht aus persönlichen Gründen an einem Ort wohnt, an dem er im Hinblick auf seine Arbeitsstätte sonst nicht wohnen würde. Als Werbungskosten sind seit 1.1.1955 Fahrtkosten

j e d e r A r t abziehbar. Werden die Fahrten im eigenen Kraftfahrzeug ausgeführt, so sind zur Abgeltung dieser Aufwendungen durch Rechtsverordnung pauschale Kilometersätze für jeden Arbeitstag festgesetzt. Diese Regelung dient der Verwaltungsvereinfachung und erspart dem Steuerpflichtigen den mitunter schwierigen Nachweis der tatsächlich erwachsenen Kosten. Abgesehen von der Einteilung in Kraftwagen, Kleinstkraftwagen, Motorrad und Fahrrad mit Motor spielen die Größe, Ausstattung (der Anschaffungspreis) und der tatsächliche Verbrauch des Fahrzeugs keine Rolle. Die tatsächlichen Aufwendungen einschließlich AfA werden nicht berücksichtigt, auch wenn sie die Pauschbeträge übersteigen. Diese Regelung ist großzügig und vernünftig; sie hat viele Streitmöglichkeiten beseitigt. Da die Typisierung durch den Verordnungsgeber auf Grund gesetzlicher Ermächtigung (§ 9 Ziff.4 EStG i.V. mit Art.80 Abs.1 GG) erfolgt ist, konnte im Rahmen des gesetzgeberischen Ermessens auch eine einfache Regelung getroffen werden, die nicht alle Verhältnisse des Einzelfalls berücksichtigt. Die Regelung ist in einer Beziehung nicht ganz zufriedenstellend: Da die fixen Kosten in den Kilometersätzen enthalten sind, werden die Arbeitnehmer mit großer Entfernung gegenüber denjenigen mit geringer Entfernung der Wohnung von der Arbeitsstätte bevorzugt; bei großer Entfernung wirkt sich die Regelung überhaupt etwas zu großzügig aus. Daher wären die fixen Kosten vielleicht besser mit einem fixen Betrag berücksichtigt worden. Allerdings ginge das bereits wieder auf Kosten des Grundsatzes der einfachen und leichten Durchführung der Besteuerung, der im modernen Massensteuerrecht unentbehrlich ist. Ferner wäre noch daran zu denken, auch die Mittagsheimfahrten zu berücksichtigen.

Bei den Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen können nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.2.1955¹⁾ die Kraftfahrzeugkosten, die durch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstehen, grundsätzlich als Betriebsausgaben abgezogen werden. Da bei den Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen regelmäßig eine Abgrenzung des betrieblichen Anteils vom privaten Anteil der Nutzung des Fahrzeugs notwendig ist²⁾, hat man in diesen Fällen von einer Pauschalierung abgesehen³⁾.

1) BStBl. 1955 III S.99

2) Siehe S. 106 ff.

3) Vgl. H.Schropp, aaO. S. 22

Aufwendungen eines Gewerbetreibenden oder selbständig Tätigen für Zwischenheimfahrten zur Einnahme von Mahlzeiten gehören nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12. Juli 1955¹⁾ im allgemeinen zu den Kosten der Lebensführung. Auch bei Arbeitnehmern könnten in der Regel nur die Kosten für e i n e Fahrt zur und von der Arbeitsstätte berücksichtigt werden. Es sei eine Frage der persönlichen Lebensgestaltung, ob ein Steuerpflichtiger zur Einnahme des Mittagessens nach Hause fahre; auch könne zwischen den möglicherweise vorliegenden betrieblichen und den privaten Gründen nicht klar getrennt werden. Diese Typisierung entspricht m.E. nicht der Entwicklung des Verhältnisses und der heutigen Verkehrsanschauung. Im Urteil vom 10.12.1955²⁾ hat der BFH die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begrifflich zu den Betriebsausgaben gerechnet. Für die Mittagsheimfahrten kann aber dann im allgemeinen nichts anderes gelten; sie sind in gleichem Maße betrieblich (beruflich) bedingt. Ist z.B. die Arbeitszeit geteilt³⁾, so liegt ein objektives Merkmal für die betriebliche Veranlassung der Mittagsheimfahrt vor, und es ist eindeutig, daß sie nicht aus privaten Gründen erfolgt. Aber auch ohne erhebliche Teilung der Arbeitszeit ist die Mittagsheimfahrt - genau so wie die sonstigen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - betrieblich oder beruflich bedingt. Hinzu kommt, daß in der Typisierung des BFH eine gewisse Inkonsequenz gegenüber der bisher von der Rechtsprechung abgelehnten Anerkennung der Mehraufwendungen für Verpflegung bei Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen als Betriebsausgaben⁴⁾ liegt; diese wurde damit begründet, der Gewerbetreibende oder freiberuflich Tätige hätte zum Essen nach Hause fahren können. Dem Gewerbetreibenden oder selbständig Tätigen entstehen beruflich bedingte Aufwendungen entweder durch die Mittagsheimfahrt oder durch das Essen im Gasthaus; grundsätzlich muß es ihm überlassen bleiben, welche von den beiden Aufwendungen er machen will. In beiden Fällen sind die Aufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen. Der Hinweis, bei Arbeitnehmern würden in der Regel nur die Kosten für eine Fahrt zur und von der Arbeitsstätte berücksichtigt, kann höchstens bedeuten, daß d i e s e Regelung den Verhältnissen nicht voll gerecht wird.

1) BStBl. 1955 III S. 280

2) BStBl. 1955 III S. 99

3) Z.B. hält ein Arzt eine längere Mittagszeit, um mit Rücksicht auf die Arbeitenden die Praxis bis in die Abendstunden hinein ausüben zu können.

4) Vgl. dazu die hier vertretene abweichende Auffassung S. 68 ff.

b) Reisekosten

Zu den Reisekosten gehören alle Aufwendungen, die unmittelbar durch die Reise verursacht werden¹⁾. Die Reisekosten lassen sich einteilen in Fahrt-, Verpflegungs-, Unterkunfts- und Nebenkosten.

Die durch die Fahrt erwachsenden Kosten (Eisenbahn, Schiff, Flugzeug oder Personenkraftwagen) und die Nebenkosten (Gepäckaufbewahrung, Telefon, Taxi, usw.) können in der nachgewiesenen Höhe als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Auch die Kosten der Unterkunft (Übernachtung) müssen im einzelnen nachgewiesen werden²⁾.

Zur Abgeltung der schwer nachzuweisenden und auch stark schwankenden Mehraufwendungen für Verpflegung sehen die EStR (Verwaltungsanweisungen) im Interesse der Verwaltungsvereinfachung und der Steuerpflichtigen bestimmte Pauschbeträge vor, die ohne Einzelnachweis anerkannt werden³⁾. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁴⁾ hat jedoch der Steuerpflichtige keinen Rechtsanspruch auf Anwendung dieser Pauschsätze. Liegen z.B. die Mehraufwendungen für Verpflegung offensichtlich unter den Pauschbeträgen, so kann die Verwaltung die Mehrkosten im einzelnen schätzen. Hat andererseits der Steuerpflichtige höhere Verpflegungsmehrkosten, so kann er die höheren Aufwendungen bei Nachweis im einzelnen als Betriebsausgaben geltend machen.

Diese typisierende Regelung⁵⁾ durch die Verwaltung, die im Einzelfall dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gibt, höhere Aufwendungen geltend zu machen, ihm aber dann dafür die Beweislast aufbürdet, ist vernünftig; sie wird den Belangen des Massensteuerrechts gerecht und verletzt dabei nicht den Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit.

Schwierigkeiten bereitet mitunter die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatreise⁶⁾.

9. Aufwendungen für die Bildung

Die Kosten der Erziehung und der Allgemeinbildung gehören in die Privatsphäre und sind daher von vornherein Kosten der Lebensführung. An dieser Beurteilung ändert auch der Umstand nichts, daß gute Umgangs-

1) Vgl. Abschn. 119 Abs.2 und 3 EStR 1955

2) Vgl. Abschn. 119 Abs.3 Ziff. 2 EStR 1955

3) Vgl. H. Schropp, aaO. S. 31

4) BFH vom 19.7.1955, BStBl. 1955 III S. 304

5) Für die Arbeitnehmer ist in Abschn. 21 Abs.4 LStR 1955 eine ähnliche Regelung erfolgt.

6) Vgl. hierzu unten S. 55 ff.

formen und die Allgemeinbildung gleichzeitig dem beruflichen Fortkommen dienen. Die steuerliche Beurteilung der beruflichen Bildungskosten ist besonders schwierig und geht auf das Urteil des RFH vom 24.6.1937 zurück¹⁾.

Nach diesem Urteil gehören Kosten für die Ausbildung zur erstmaligen Erlangung eines Berufs (Erwerbstellung) und Kosten eines bereits im Beruf stehenden Steuerpflichtigen im Hinblick auf den Übergang zu einer anderen Berufsart zu den Kosten der Lebensführung. Handelt es sich jedoch um die üblichen Kosten der Weiterbildung innerhalb des bereits ausgeübten Berufs (um den Anforderungen des Berufs gerecht zu werden) oder um Fortbildungskosten (in angemessenem Umfang) zur Erlangung einer besseren Stellung innerhalb der ausgeübten Berufsart, so erkennt das Urteil Betriebsausgaben oder Werbungskosten an. Der RFH sieht einen engen Zusammenhang zwischen Einnahmen und Aufwendungen für berufliche Bildungszwecke bei der üblichen beruflichen Weiterbildung und bei der Berufsfortbildung innerhalb der Berufsart. Ein ausreichend enger Zusammenhang sei auch dann noch gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger vorübergehend infolge einer längeren Fortbildung innerhalb der gleichen Berufsart keine Einnahmen habe. Fortbildungskosten könnten jedoch nur in angemessenem Umfang Werbungskosten sein, da bei Überschreiten des Angemessenen wieder der Gedanke in den Vordergrund trete, daß die Erlangung der Kenntnisse und Fertigkeiten für den Lebenskampf der Privatsphäre angehöre.

Rechtsprechung und Praxis haben diese grundsätzlichen Unterscheidungen des RFH in

- a) Kosten der ersten Berufsausbildung und Kosten zur Vorbereitung auf einen anderen Beruf (Wechsel der Berufsart) während der Berufsausübung - nicht abzugsfähig²⁾ - und
- b) Kosten der Weiterbildung und der Fortbildung im Beruf - abzugsfähig -

beibehalten und beschränkten sich darauf, diese unterschiedlichen Arten von Kosten im einzelnen gegeneinander abzugrenzen.

1) RStBl. 1937 S. 1089

2) Eine steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 EStG möglich.

Die steuerliche Gleichbehandlung der Kosten der e r s t e n B e r u f s a u s b i l d u n g mit den Kosten der Vorbereitung auf einen anderen Beruf bei Wechsel der Berufsart ist gerechtfertigt; denn in beiden Fällen können die Aufwendungen der jetzigen Berufsausbildung nur mit den erstrebten zukünftigen Einnahmen bei Ausübung des neuen (späteren) Berufs in Beziehung gesetzt werden. Daher spielt es für die Beurteilung der Aufwendungen keine Rolle, ob im Zeitpunkt ihres Anfalls etwaige andere, zu diesen Aufwendungen beziehungslose Einnahmen bestanden oder nicht. Die steuerliche Beurteilung hängt in beiden Fällen davon ab, ob der Zusammenhang der Berufsausbildungskosten mit den erstrebten Einnahmen aus der beabsichtigten späteren Berufsausübung zur Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen kann. Zwar können Ausgaben grundsätzlich bereits zu einem Zeitpunkt berücksichtigt werden, in dem (noch) keine Einnahmen vorhanden sind¹⁾, aber die Anerkennung als Werbungskosten verlangt einen unmittelbaren inneren Zusammenhang mit Einnahmen²⁾, und bei der Anerkennung als Betriebsausgaben müssen Ausgaben vorliegen, die im Sinne des § 4 Abs. 4 Satz 1 EStG betrieblich veranlaßt sind.

Im allgemeinen richtet sich die berufliche Ausbildung auf die Erzielung des späteren Lebensunterhaltes, so daß ein gewisser Zusammenhang der jetzigen Ausgaben mit den späteren erwarteten Einnahmen zweifellos besteht; es handelt sich hier jedoch lediglich um einen losen Zusammenhang, der nicht ausreicht, um eine Anerkennung der Ausgaben als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu rechtfertigen³⁾.

Bei den Gewerbetreibenden und den freiberuflich Tätigen ist zu untersuchen, ob die Berufsausbildungskosten von dem Begriff der Betriebsausgaben erfaßt werden. Die Berufsausbildungskosten tragen allerdings nicht den für die Bestimmung als Betriebsausgaben notwendigen Aufwandscharakter⁴⁾; denn der "Gegenwert" der Ausbildungskosten, die "Ausbildung als solche", wird nicht im Betrieb oder bei der Berufsausübung verzehrt - im Gegenteil, sie wird im Betrieb oder bei der Berufsausübung im allgemeinen noch vervollständigt. Die Ausbildung steht am Anfang und erfolgt im Hinblick auf eine spätere betriebliche oder eine berufliche Tätigkeit, sie ist daher nicht umgekehrt durch den Betrieb oder Beruf bedingt; die spätere Erwerbsstellung ist somit eine Folge der

1) Vgl. unten S. 10 f.

2) Vgl. S. 26

3) RFH vom 26.6.1935, RStBl. 1935 S. 1449

4) Vgl. unten S. 11 ff.

Berufsausbildung. Die Berufsausbildung hat daher das Wesen einer Art "Anfangskapital", das im Hinblick auf die beabsichtigte Berufsausübung eingesetzt wird und das für den beruflichen Erfolg mitentscheidend ist. Würde man die Berufsausbildungskosten in die Gewinnermittlung einführen, so müßte man sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung aktivieren; denn die Berufsausbildung kommt in der Regel mehreren Perioden zugute, und die u.U. sehr erheblichen Berufsausbildungskosten dürften sich nicht lediglich in einer Periode auswirken. Eine Abschreibung der Berufsausbildungskosten käme aber jedenfalls unter dem Gesichtspunkt des Verzehrs oder der Entwertung nicht in Frage, da die Berufsausbildung im Betrieb nicht verloren geht; der Aktivposten würde daher wohl nur beim Ausscheiden bzw. im Hinblick auf das Ausscheiden aus dem Berufsleben wegfallen. Aus diesen Gründen scheidet die Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten als Betriebsausgaben von vornherein aus. Hinzu kommt noch, daß die Berufsausbildung in sehr vielen Fällen von den Eltern oder dritten Personen getragen wird, so daß die in der Ausbildung stehende Person gar keine Aufwendungen hat. Dabei wird bei den Eltern und dritten Personen den Ausbildungskosten durch Steuerklasse, Kinderermäßigung und im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung Rechnung getragen. Von Bedeutung ist weiter, daß zwischen den Berufsausbildungskosten und den künftigen Einnahmen aus diesem Beruf nur ein sehr lockerer Zusammenhang gegeben ist. Während der Ausbildung steht in vielen Fällen noch gar nicht fest, zu welcher Berufstätigkeit sie später führt; die Art der Einnahmen und damit auch die Einkunftsart ist noch offen. Außerdem fehlt eine gewisse zeitliche Verbindung zu den späteren Einnahmen, die begrifflich für die Werbungskosten und Betriebsausgaben erforderlich ist. Infolgedessen könnten im allgemeinen die Aufwendungen zur Zeit der erstmaligen Berufsausbildung praktisch gar nicht berücksichtigt werden, da kein Ausgleich mit Einnahmen oder aber nur ein Ausgleich mit völlig beziehungslosen Einnahmen möglich wäre.

Die für die Betriebsausgaben dargelegten Gesichtspunkte können im wesentlichen auch auf die Werbungskosten übertragen werden; daher scheidet auch bei den Werbungskosten die Abzugsfähigkeit der Berufsausbildungskosten aus.

Diese Ausführungen zeigen, daß die Berufsausbildung genau so wie die Berufswahl zur Privatsphäre gehört; es muß dem RFH¹⁾ beigespflichtet

1) RFH vom 24.6.1937, RStBl. 1937 S. 1089

werden, daß die Erlangung der Kenntnisse und Fertigkeiten für den Lebenskampf grundsätzlich der privaten Sphäre angehört. Bei einer anderen Beurteilung könnte der sozial Stärkere sich auf Kosten der Allgemeinheit eine gute Berufsausbildung zukommen lassen, da er einmal von Anfang an die Mittel zur Ausbildung zur Verfügung hat und andererseits durch Einnahmen aus bereits vorhandenen Quellen (z.B. aus Beteiligungen, Kapitalvermögen oder Hausbesitz) in der Lage wäre, im Wege des Einkommensausgleichs seine Berufsausbildungskosten steuermindernd geltend zu machen. Der sozial Schwächere dagegen könnte aus Mangel an Mitteln schon von vornherein keinen größeren Betrag für die Berufsausbildung aufwenden; aber auch die Summe, die er aufwenden würde, ließe sich steuerlich nicht berücksichtigen, da er bei fehlenden anderen Einkünften überhaupt nicht die Möglichkeit hätte, seine Berufsausbildungskosten im Wege des Einkommensausgleiches zur Geltung zu bringen. Zudem hängt die spätere Dotierung von der Berufswahl und der Berufsausbildung in hohem Maße ab; die Berufsausbildungskosten werden gewissermaßen durch die Bezüge in der späteren Berufsstellung vergütet. Die Berufsausbildung ist daher der persönliche Einsatz im Berufsleben; ihre steuerliche Berücksichtigung muß im allgemeinen ausscheiden. Andernfalls wäre auch daran zu denken, z.B. das eingesetzte Kapital eines Unternehmers als Betriebsausgabe zu behandeln.

Die *W e i t e r* bildungskosten eines Steuerpflichtigen, der in dem bereits ausgeübten Beruf auf dem laufenden bleiben will, sind so eng mit der Berufsausübung verknüpft, daß sie dem Wesen nach Betriebsausgaben und Werbungskosten sind.

Die *F o r t* bildungskosten *i n n e r h a l b* der bereits ausgeübten Berufsart hängen zwar eng mit den Einnahmen zusammen; denn die erhöhte Berufsausbildung dient einer erhöhten Einnahmenerzielung. Geht man jedoch vom Betriebsausgabenbegriff aus, so sind die Fortbildungskosten ihrem Wesen nach keine Betriebsausgaben, da ihr Äquivalent - die erhöhte Berufsausbildung - nicht verzehrt wird, sondern im allgemeinen erhalten bleibt. Die Fortbildung könnte mit einer "Aufstockung" des "eingesetzten" Kapitals verglichen werden. Andererseits ist die Grenze der Fortbildung und der Weiterbildung flüssig, die Weiterbildung bringt eine Fortbildung mit sich und die Fortbildung hat die Weiterbildung zum Inhalt. Infolge dieser Wechselwirkung und da die Weiterbildung im allgemeinen auch bei der Fortbildung im Vordergrund steht, erscheint es angesichts dieser besonderen Verhältnisse vertretbar, die Fortbildungskosten ebenso wie die Weiterbildungskosten als Betriebsausgaben

oder Werbungskosten zu berücksichtigen¹⁾. Mit Recht haben jedoch der RFH²⁾ und der BFH³⁾ betont, daß Fortbildungskosten als Betriebsausgaben und Werbungskosten nur so lange anerkannt werden könnten, als sie **a n g e m e s s e n** seien; denn bei Überschreiten des Angemessenen trete der Gedanke wieder in den Vordergrund, daß die Erlangung der Kenntnisse und Fertigkeiten für den Lebenskampf grundsätzlich der Privatsphäre angehöre. Überschreitet daher die Fortbildung nach der hierin sicher nicht kleinlichen Verkehrsanschauung den angemessenen Rahmen, so sind die Fortbildungskosten in diesem Fall Privatausgaben. Der steuerlichen Anerkennung der Fortbildungskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind also Grenzen gesetzt. Will z.B. eine Krankenschwester Ärztin oder ein Helfer in Steuersachen Wirtschaftsprüfer werden, so sind ihre Fortbildungskosten überwiegend Privataufwendungen, da im Hinblick auf das weiter gesteckte Berufsziel die enge Verknüpfung der Fortbildungskosten mit den Weiterbildungskosten von einem gewissen Punkt an nicht mehr gegeben ist.

Bei den Fortbildungskosten ist noch zu unterscheiden, ob die Aufwendungen unmittelbar der Fortbildung in Form von Unterrichtskursen u.ä. oder ob sie der Anschaffung von Arbeitsmitteln⁴⁾ (Fachbücher, Geräte usw.) im Hinblick auf die Fortbildung dienen. Da die Arbeitsmittel dem Wertverzehr (Veralterung) unterliegen, läßt sich hier in der Regel die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten rechtfertigen, wenngleich die Arbeitsmittel im Hinblick auf die Fortbildung angeschafft werden und der Wertverzehr im allgemeinen erst nach der Fortbildung eintritt.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß man bei der Anerkennung von Fortbildungskosten nicht kleinlich verfahren soll; die Beschränkung auf das Angemessene ist aber - entgegen einer verbreiteten Auffassung im Schrifttum⁵⁾ - im Falle der **F o r t b i l d u n g s k o s t e n** im Prinzip gerechtfertigt, da diese ja überhaupt nur infolge der engen Verknüpfung mit den Weiterbildungskosten berücksichtigt werden können.

1) Vgl. Boeker, Abgrenzung der Kosten der Lebenshaltung von den Werbungskosten und Betriebsausgaben, RWP, 14 (D) Einkommensteuer II B 30 S. 235/25-32 (29)

2) RFH vom 24.6.1937, RStBl. 1937 S. 1089

3) BFH vom 10.3.1955, BStBl. 1955 III S. 131

4) Vgl. auch § 9 Ziff.5 EStG

5) Vgl. z.B. F.J.Vogt, aaO. StW 1957 Sp. 574 f.

Die Rechtsprechung hat sich mit der Abgrenzung der beruflichen von den privaten Bildungsaufwendungen wiederholt beschäftigt.

Zur Frage der Abzugsfähigkeit von Ausgaben zur Erlangung des Dokortitels hat sich der BFH im Urteil vom 6.3.1952¹⁾ der Entscheidung des RFH vom 11.11.1936²⁾ angeschlossen und die Anerkennung dieser Aufwendungen als Werbungskosten grundsätzlich versagt. Im Falle des Urteils vom 6.3.1952 hatte ein Diplom-Kaufmann, der bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beschäftigt war, seine ihm während dieser Tätigkeit entstandenen Aufwendungen für den Dokortitel als Werbungskosten geltend gemacht. Der BFH begründete seine Ablehnung wie folgt: Die Ablegung der Doktorprüfung liege im freien Willen des Interessenten und sei eine Angelegenheit innerhalb der Privatsphäre. Dem stehe der Umstand nicht entgegen, daß der Dokortitel geeignet sei, seinen Inhaber beruflich zu fördern. Auch könne der Erwerb des Dokortitels im Streitfall nicht als übliche Weiterbildung im Berufe angesehen werden. In der BFH-Entscheidung vom 20.9.1957³⁾ hatte ebenfalls ein Diplom-Kaufmann seine Promotionskosten als Werbungskosten geltend gemacht. Auch er stand während der Promotion bereits im Berufsleben und wollte die Hochschullehrerlaufbahn einschlagen, wozu die Promotion z w i n g e n d e Voraussetzung ist. Der BFH stützte sich auf das oben erwähnte Urteil vom 6.3.1952 und lehnte auch in diesem Fall die Anerkennung der Promotionskosten als Werbungskosten ab.

Bei der weiteren Begründung seiner Ablehnung geht der BFH von der Unterscheidung zwischen A u s b i l d u n g s k o s t e n (nicht abzugsfähig) und F o r t b i l d u n g s k o s t e n (abzugsfähig) aus. Schwierig sei bei dieser Unterscheidung die Frage, ob Fortbildungskosten vorlägen, wenn ein bereits beruflich tätiger Steuerpflichtiger Kosten für die Erweiterung seiner beruflichen Kenntnisse aufwende, diese aber nicht nur für die weitere Ausübung seines Berufs benütze, sondern zu einer Änderung seiner bisherigen Tätigkeit oder Stellung verwende. Nach der Rechtsprechung sei in solchen Fällen unterschieden worden, ob es sich um einen Berufswechsel handle oder ob nur ein Vorwärtsschritt ohne Wechsel der bisherigen Tätigkeit vorliege. Um der Gleichmäßigkeit der Besteuerung willen werde man bei derartigen Abgren-

1) BFH-Urteil vom 6.3.1952, III 1/52, 150

2) RFH-Urteil vom 11.11.1936, III 1/36, 150

3) BFH-Urteil vom 20.9.1957, III 1/57, 150

zungsfällen auf die Üblichkeit abstellen müssen. Das Doktorexamen werde üblicherweise noch während der Ausbildungszeit oder kurz nach ihrem Abschluß, jedenfalls noch vor dem Eintritt in das Berufsleben abgelegt. Sei dies der Fall, so könnten die durch das Examen verursachten Kosten - als noch zur Ausbildung gehörig - weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten berücksichtigt werden. Wegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung könne auch dann nichts anderes gelten, wenn das Examen, wie im Streitfalle, ausnahmsweise erst nach dem Eintritt in das Berufsleben abgelegt werde.

Die Rechtsprechung des RFH und BFH, die grundsätzlich Promotionskosten zu den Privataufwendungen zählt, ist im Ergebnis richtig; aber die Begründung, insbesondere die des Urteils vom 20.9.1957 befriedigt nicht. Akademiker nehmen häufig die Promotionskosten im Hinblick auf ihre spätere berufliche Stellung auf sich; besonders bei einem wissenschaftlichen Assistenten ist die Promotion zwingende Voraussetzung für seine Berufslaufbahn. In diesen Fällen treten private Gründe bei der Erlangung des Titels zurück.

Entstehen die Promotionsaufwendungen vor Eintritt in das Berufsleben, so sind sie Berufsausbildungskosten und damit keine Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Aber auch wenn die Promotionskosten nach dem Eintritt in das Berufsleben erwachsen, gehören sie nicht zu den berücksichtigungsfähigen Fortbildungskosten. Der steuerlichen Anerkennung von Fortbildungskosten sind - wie oben bereits ausgeführt wurde - Grenzen gesetzt, d.h., sie müssen mit den Weiterbildungskosten noch in einem Zusammenhang stehen. Die Promotion geht jedoch über den angemessenen Rahmen der steuerlich relevanten Fortbildung hinaus. In diesem Fall ist die Fortbildung, auch wenn sie im gleichen Fachbereich liegt, von der Weiterbildung völlig losgelöst und muß daher der erstmaligen Berufsausbildung gleichgestellt werden. Hier tritt der schon vom RFH¹⁾ hervorgehobene Gedanke wieder in den Vordergrund, daß die Erlangung der Kenntnisse und Fertigkeiten für den Lebenskampf der Privatsphäre angehört.

Im Rahmen des Betriebsausgabenbegriffs fehlt der "Verzehr" der Ausbildung, des Dokortitels²⁾. Dieser für die Betriebsausgaben maßgebliche Gedanke kann in gewissem Sinne auch auf den Werbungskostenbegriff über-

1) RFH vom 24.6.1937, RStBl. 1937 S. 1089

2) Vgl. oben S. 89

tragen werden. Hier gehört der Dokortitel wie auch die erstmalige Berufsausbildung zum (anfänglichen) Einsatz des Steuerpflichtigen im Lebenskampf, und daher fehlt auch der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen im Sinne des Einkommensbegriffes¹⁾. Aus diesen Gründen spielt es für die steuerliche Beurteilung der Promotionskosten keine Rolle, ob der Doktorgrad vor oder nach dem Eintritt in das Berufsleben erlangt wurde und ob er eine zwingende Voraussetzung innerhalb der beabsichtigten Berufslaufbahn ist oder nicht.

Das BFH-Urteil vom 20.9.1957²⁾ hat die Grenzen der steuerlich berücksichtigungsfähigen Fortbildungskosten, auf die bereits das RFH-Urteil vom 24.6.1937 hingewiesen hat, nicht klar erkannt. Der BFH stützt sein Urteil auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wonach Promotionskosten nach dem Eintritt in das Berufsleben nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden können; denn die Promotion werde üblicherweise vorher abgeschlossen.

Diese Begründung ist m.E. sehr bedenklich: Einmal wird die Promotion tatsächlich in sehr vielen Fällen nach Eintritt in das Berufsleben abgeschlossen; andererseits kommt es im Rahmen des Betriebsausgaben- und des Werbungskostenbegriffes auf das "Übliche" gar nicht an. Das Übliche kann lediglich als "Indiz" gewertet werden. Wenn der BFH jedoch davon ausgeht, daß die Promotionskosten nach Eintritt in das Berufsleben ihrem Wesen nach Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, so müßte er sie auch als solche anerkennen. Die Berufung auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist in diesem Falle nicht zulässig, da der Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit vorgeht.

Zur Frage der steuerlichen Behandlung von Reisen zur Weiter- und Fortbildung führte das Urteil des BFH vom 29.7.1954³⁾ aus, daß Aufwendungen für Lehrgänge im Ausland Werbungskosten sein könnten: Kosten einer Studienreise müßten nicht ausschließlich im beruflichen Interesse aufgewendet werden; es genüge, wenn vor allem der Gesichtspunkt des beruflichen Interesses den Ausschlag gebe. Es handle sich im Streitfall nicht um eine Studienreise im landläufigen Sinn, sondern um eine lehr-

1) Vgl. oben S. 1 ff.

2) BStBl. 1957 III S. 424

3) BStBl. 1954 III S. 264

gangmäßige Schulung. Der Aufenthalt diene den Teilnehmern (Lehrern) in weitaus überwiegendem Maße ihrer sprachlichen und schulischen Fortbildung. Das BFH-Urteil vom 27.1.1955¹⁾ knüpft an die Entscheidung vom 29.7.1954 an und erklärt, daß Kosten einer kurzen Studienreise ins Ausland ohne lehrgangsmäßige Organisation grundsätzlich keine Werbungskosten seien: Im allgemeinen gehörten Reisen, weil sie gewöhnlich der Erholung, der Wissensbereicherung oder dem Vergnügen dienten, nach der Verkehrsauffassung zur Lebensführung. Dabei bleibe ein mitwirkendes berufliches Interesse in der Regel unbeachtlich. Eine andere Beurteilung könne nur Platz greifen, wenn eindeutig das berufliche Interesse ganz überragende Bedeutung für die Durchführung der Reise gehabt habe. Die gesamte Reiseplanung müsse nach Art und Umfang besonders auf das berufliche Interesse (die berufliche Fortbildung) ausgerichtet sein.

Das FG Nürnberg hat im Urteil vom 30.7.1956²⁾ zu einer kurzen Reise eines Architekten nach Paris ausgeführt, die dadurch entstandenen Aufwendungen seien nur bei einer ausgesprochenen Studienreise abzugsfähig, wobei den Architekt die strenge Nachweispflicht treffe. Wenn auch ein Architekt die Baulichkeiten von Paris besonders aufmerksam betrachte, und wenn er berufliche Anregungen empfangen, so könne dies nicht den Ausschlag geben. In einem anderen Fall entschied das FG Nürnberg³⁾, daß die Kosten der Reise eines Pfarrers in das Heilige Land keine Werbungskosten seien.

In dem BFH-Urteil vom 12.7.1956⁴⁾ hatte ein Studienrat auf Veranlassung des Schulleiters mit seiner Klasse eine Studienreise ins Ausland unternommen. Der BFH hat hier Werbungskosten angenommen: Die Anerkennung der Kosten einer Studienreise sei in ständiger Rechtsprechung davon abhängig gemacht worden, daß die Reise nach Art eines Lehrgangs durchgeführt werde und daß es sich nicht um eine bei Reiseunternehmen übliche Besuchsfahrt handle. Im Streitfall sei die Reise jedoch im Interesse der Schulausbildung durchgeführt worden, und daher habe der Studienrat sie aus beruflichen Gründen unternommen.

Die Studienreisen erfolgen allgemein im Rahmen der Weiter- und Fortbildung, so daß die Abgrenzung von unangemessenen Fortbildungskosten

1) BStBl. 1955 III S. 126

2) DStZE 1957 S. 200

3) FG Nürnberg vom 30.11.1956, DStZE 1957 S. 230

4) BStBl. 1956 III S. 291

in den Hintergrund tritt. Das Problem liegt vielmehr darin, ob berufliche oder private Gründe Anlaß der Reise sind. Der BFH hat das Problem mittels einer Typisierung in der Weise gelöst, daß er die steuerliche Anerkennung an eine lehrgangmäßige Organisation knüpft. Dieser Typisierung ist zuzustimmen, denn in der Regel läßt sich nur in diesen Fällen die berufliche Veranlassung überhaupt feststellen. Der BFH hat jedoch bei Vorliegen besonderer Umstände, die der Steuerpflichtige wegen des Abweichens vom Typus darzulegen hat, nicht an diesem Typus festgehalten. Er hat also hier die Typisierung im Sinne einer Beweisvermutung verstanden. Die Entscheidung des FG Nürnberg vom 30.7.1956 entspricht den vom BFH entwickelten Grundsätzen. Äußerst schwierig läßt sich jedoch die Reise des Pfarrers ins Heilige Land beurteilen. Vogt¹⁾ ist beizupflichten, daß die Reise nicht mit Zweckmäßigkeitserwägungen oder mit dem Begriff der "Üblichkeit" gewertet werden darf. Es kommt vielmehr darauf an, ob bei dem Geistlichen in erster Linie berufliche oder private Gründe den Ausschlag für die Reise gaben; dabei muß man versuchen, sich in die Stellung eines Pfarrers hineinzuversetzen, statt von eigenen Werturteilen auszugehen. M.E. reiste der Pfarrer zumindest teilweise aus beruflichen Gründen, so daß ihm im Wege der - hier allerdings sehr griffweisen - Schätzung ein Teil seiner Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen wären. Auch diese Lösung befriedigt nicht ganz, aber im Rahmen des Möglichen wird sie wohl den Verhältnissen noch am ehesten gerecht²⁾.

Auch die Frage der steuerlichen Behandlung der Arbeitsmittel, die der beruflichen Weiter- und Fortbildung dienen, wurde wiederholt zur Beurteilung an die Rechtsprechung herangetragen.

Nach dem Urteil des BFH vom 5.7.1957³⁾ gehören die Kosten eines allgemeinen Nachschlagewerks, wie der "Große Brockhaus", auch bei einem Lehrer grundsätzlich zu den Kosten der Lebenshaltung. In diesem Sinne haben auch das FG Nürnberg⁴⁾ und das FG Kassel⁵⁾ entschieden. Der BFH führte im einzelnen aus: Aufwendungen für Arbeitsmittel zur Berufsf Fortbildung seien in der Regel Werbungskosten. Es sei auch im Rahmen des Werbungskostenbegriffs grundsätzlich dem Steuerpflichtigen über-

1) F.J.Vogt, aaO. StW 1957 Sp. 574

2) Vgl. hierzu die Ausführung von F.J. Vogt, aaO. Sp. 575

3) BStBl. 1957 III S. 328

4) FG Nürnberg vom 27.9.1955, EFG 1956 Nr. 115 S. 102

5) Hessisches FG Kassel vom 29.9.1955, EFG 1956 Nr. 116 S. 103

lassen, welche Aufwendungen er mache. Jedoch bei Aufwendungen, die auch den privaten Bereich betreffen, könne die "Üblichkeit" eine gewisse Bedeutung haben, da das Überschreiten des Üblichen einen Anhalt dafür biete, daß es sich um Aufwendungen im privaten Interesse handle. Bei einem ausschließlich dem Beruf dienenden Arbeitsmittel (z.B. Fachbuch) komme es daher nicht auf die Üblichkeit an. Ein Nachschlagewerk diene jedoch üblicherweise der Erweiterung der Allgemeinbildung und betreffe daher in erster Linie die persönliche Sphäre. Durch diese allgemeine Beurteilung müsse verhindert werden, daß einige Steuerpflichtige Aufwendungen, die normalerweise zur Lebenshaltung gehörten, nur wegen einer gewissen Beziehung zum Beruf abziehen könnten. Bei der Beurteilung - auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sei nicht auf die Verhältnisse des jeweiligen Falles, sondern auf das Typische abzustellen. Da das Nachschlagewerk nicht nur beruflichen Zwecken diene und eine Aufteilung der Anschaffungskosten wegen Fehlens eines objektiven (nachprüfbaren) Abgrenzungsmerkmals nicht möglich sei, scheide eine Berücksichtigung als Werbungskosten aus. Im Gegensatz zu dieser Entscheidung hat das FG Karlsruhe im Urteil vom 5.8.1955¹⁾ Aufwendungen für die Anschaffung eines Nachschlagewerks ("Großer Brockhaus") bei einem Gewerkschaftssekretär als Werbungskosten (Arbeitsmittel) voll anerkannt, weil der Steuerpflichtige nur Volksschulbildung habe und sich als Gewerkschaftssekretär zur Erweiterung seines Fachwissens des "Großen Brockhaus" bediene.

Im Urteil des FG Düsseldorf vom 19.10.1953²⁾ hatte ein Geistlicher zur rednerischen Weiterbildung sowie für seine Tätigkeit als Religionslehrer an Schulen ein Tonbandgerät gekauft und den Anschaffungspreis zur Hälfte als Werbungskosten geltend gemacht. Das FG ist dem gefolgt. Es hebt hervor, daß die Steuerbehörden nach dem Gesetz (§ 9 EStG und § 20 LStDV) nicht das Recht hätten, über Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit der Ausgaben zu entscheiden. Dabei entspreche es gerade der modernen Verkehrsauffassung, Vorteile der Technik nutzbar zu machen.

Eine den Verhältnissen unserer Zeit gegenüber aufgeschlossene Entscheidung fällte auch das FG Schleswig-Holstein³⁾: "Ein freiberuflicher

1) EFG 1955 Nr. 413 S. 376

2) EFG 1954 Nr. 46 S. 41

3) FG Schleswig-Holstein vom 11.9.1956, EFG 1957 Nr. 10 S.9

Korrespondent benötigt ein Rundfunkgerät überwiegend beruflich. Der Teil der Aufwendungen, der als abzugsfähige Betriebsausgabe in Betracht kommt, ist zu schätzen." Rundfunkgebühren und die Anschaffung eines Rundfunkgerätes hätten bisher nur als Betriebsausgaben behandelt werden können, wenn das Gerät **a u s s c h l i e ß l i c h** betrieblichen Zwecken gedient hätte. Diese in den dreißiger Jahren allgemein zutreffende Rechtsauffassung werde den heutigen Verhältnissen nicht mehr gerecht.

Bei der steuerlichen Beurteilung der Anschaffung eines allgemeinen Nachschlagewerks kommt es nicht auf alle Einzelheiten des jeweiligen Falles an; denn im einzelnen Fall läßt sich nicht feststellen, ob die Anschaffung aus privatem oder beruflichem Interesse erfolgte und ob das Werk überwiegend privat oder beruflich benutzt wird. Es fehlt hier an einem nach außen erkennbaren (objektiven) Merkmal. Dies hat zur Folge, daß der Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit, bezogen auf den einzelnen Fall, praktisch undurchführbar ist. Bei der Beurteilung muß man daher auf die typischen Verhältnisse abstellen, und der Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit muß im Hinblick darauf verwirklicht werden. Man kann davon ausgehen, daß ein allgemeines Nachschlagewerk in der Regel nur dem Streben nach Allgemeinbildung dient; infolgedessen kann sich der Anschaffungspreis nicht steuerlich auswirken. Unerheblich ist dabei, ob gleichzeitig das berufliche Fortkommen gefördert und indirekt fachliches Wissen vermittelt wird. Hierin liegt lediglich eine - der Privatsphäre angehörende - Vervollständigung des Rüstzeugs für den Lebenskampf¹⁾. Es gibt aber ganz allgemein gesehen Berufe, in denen **t y p i s c h e r**weise ein Nachschlagewerk benötigt wird. Hierher gehört der Beruf des Lehrers (insbesondere in gewissen Sparten) und möglicherweise auch der des Gewerkschaftssekretärs. Bei einem Lehrer dient ein Nachschlagewerk wie der "Große Brockhaus" in erster Linie der **W e i t e r** bildung. Mit Hilfe eines Nachschlagewerks kann sich ein aufgeschlossener Lehrer in der heutigen Zeit auf dem laufenden halten, seinen Unterricht zeitnah gestalten und sich auf allen Wissensgebieten rasch informieren. Zu beachten ist auch, daß in der Schule in erster Linie Allgemeinwissen und nicht Fachwissen vermittelt wird; dadurch wird für den **L e h r e r** das Allgemeinwissen gewissermaßen zum Fachwissen. Aus diesen Gründen

1) Vgl. BFH vom 10.3.1955 III S. 131 und die Ausführungen unten S. 85 ff.

schafft sich ein Lehrer den "Großen Brockhaus" - zumindest teilweise - aus echtem beruflichem Interesse an. Hierfür liegt, bedingt durch den typischen Beruf, ein äußerlich erkennbares Merkmal vor: Der Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit kann und **m u s s** daher hier durchgreifen. Im allgemeinen wird jedoch das Nachschlagewerk auch privat benutzt, so daß sein Anschaffungspreis aufzuteilen und nur ein Teil als Werbungskosten anzuerkennen ist. Auch in diesem Fall müssen die Aufwendungen schätzweise getrennt werden, wobei zuzugeben ist, daß die Schätzung ziemlich frei vorgenommen werden muß. Im Laufe der Zeit werden sich aber auch bei solchen Schätzungen gewisse Erfahrungen herausstellen. Bei dem Rundfunkgerät des Korrespondenten hat das FG in Anlehnung an die Auskunft des Journalistenverbandes die berufliche Nutzung auf 50 bis 60 v.H. geschätzt. Bei dem Nachschlagewerk des Lehrers und ähnlichen Fällen wäre an eine Halbierung des Anschaffungspreises zu denken. Diese Lösung entspricht den gesetzlichen Bestimmungen und wird wohl auch den Verhältnissen am besten gerecht. Gerade bei diesem Vorgehen werden m.E. Ungleichmäßigkeiten weitgehend verhindert, weil das persönliche Werturteil etwas zurück tritt und dadurch eine gleichmäßigere Behandlung möglich ist. So läßt sich z.B. die unterschiedliche Behandlung beim Gewerkschaftssekretär und beim Lehrer auf die jeweilige individualisierte Wertung seitens des Gerichts zurückführen, ein innerer Grund für diese Unterscheidung ist wohl kaum vorhanden¹⁾. Die gerechtere und bessere Lösung ist dann immer noch, jeweils die Hälfte des Anschaffungspreises als Werbungskosten anzuerkennen, nicht aber hier den Abzug ganz und dort gar nicht zuzulassen.

Die Typisierung des BFH befriedigt nicht. Er läßt typische Verhältnisse im Hinblick auf das "allgemein Übliche" und auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung außer acht. Das "allgemein Übliche" ist für die Gesamtwürdigung von Werbungskosten nur dann möglicherweise erheblich, solange nicht feststeht, daß für eine besondere Gruppe von Fällen die Verhältnisse in Wirklichkeit anders liegen. Diese besonderen Verhältnisse müssen nach dem Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit berücksichtigt werden. Eine andere Behandlung mit dem Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist rechtlich nicht zulässig. Aber auch in tatsächlicher Hinsicht kann m.E. in der teilweisen steuerlichen Anerkennung der Aufwendungen für den "Großen

1) F.J.Vogt, aaO. StW 1957 Sp. 572 f.

Brockhaus" kein Verstoß gegen die gleichmäßige Besteuerung gesehen werden: Das Nachschlagewerk ist für einen L e h r e r keine r e i n private Sache, die mit seinem Beruf lediglich eine gewisse Beziehung hat; vielmehr ist es für ihn zum Teil ein echtes berufliches Arbeitsmittel, so daß ein Vergleich mit dem "allgemein Üblichen" an den unterschiedlichen tatsächlichen Verhältnissen scheitert. Es gibt nun einmal Gegenstände, die gleichermaßen privat und beruflich verwendet werden.

Das Urteil des FG Düsseldorf ist erfreulich, da es sich der Entwicklung der Verhältnisse, insbesondere dem technischen Fortschritt nicht verschließt¹⁾. Dieses Urteil zeigt, wie vorsichtig vorzugehen ist, wenn man das "Übliche" bei der Beurteilung von Werbungskosten heranzieht; denn das "Übliche" knüpft an Vergangenes an, der technische Fortschritt und die allgemeine Entwicklung der Verhältnisse werden dabei vernachlässigt. Gesetzlich (in § 1 StAnpG) ist ausdrücklich vorgeschrieben, die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen; dies gilt ganz besonders bei der Würdigung von Aufwendungen als Werbungskosten. - Auch dem Urteil des FG Schleswig-Holstein ist beizupflichten. Liegt ein echter beruflicher Aufwand vor, so muß nach diesem Urteil auch bei Gegenständen - hier: Rundfunkgerät -, die im allgemeinen privat benutzt werden, der beruflich beanspruchte Teil geschätzt werden.

10. Ausgaben zur Erhaltung der Arbeitskraft

Erholungs- und Krankheitskosten gehören im allgemeinen zu den Kosten der Lebensführung. Die Rechtsprechung hat bis zum Urteil des BFH vom 6.6.1957²⁾ Ausnahmen von diesem Grundsatz nur dann zugelassen, wenn es sich um Aufwendungen bei sogenannten typischen Berufskrankheiten handelte. Als typische Berufskrankheiten sind solche Krankheiten anzusehen, die u n m i t t e l b a r mit dem Beruf zusammenhängen und für die betreffende Berufsart typisch sind³⁾. Der RFH hat beispielsweise eine Strahlenpilzerkrankung in einer strohverarbeitenden Papierfabrik⁴⁾, eine die Singfähigkeit beeinträchtigende Krankheit bei einem Sänger und die durch den Absturz eines Bauarbeiters hervorgerufenen

1) "Der Betriebs-Berater" 1954 S. 249

2) BStBl. 1957 III S. 286

3) Hartz-Over, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort "Berufskrankheit".

4) RFH vom 19.8.1931, Slg.Bd. 29, S. 174

Verletzungen als typische Berufskrankheiten betrachtet¹⁾. Diese Typisierung ist als Grundlage für die Beurteilung erforderlich, da sich bei vielen Krankheiten nicht mit Sicherheit feststellen läßt, ob sie mit der Berufstätigkeit in unmittelbarem Zusammenhang stehen²⁾.

Entgegen der früheren Rechtsprechung hat der BFH im Urteil vom 6.6.1957³⁾ ausgesprochen, daß diese Typisierung nur als Ausgangspunkt bei der Beurteilung diene und dann nicht in Betracht komme, wenn die Krankheit unstreitig eine Folge der Berufsausübung sei. Zwar lasse sich diese Tatsache nur in ganz wenigen Ausnahmefällen mit Sicherheit feststellen; aber die Entscheidung könne meistens nur auf Grund mehr oder weniger großer Erfahrungen und Wahrscheinlichkeitsabwägungen getroffen werden. Damit sei eine gewisse Typisierung gerade für die Fälle der Berufskrankheiten nicht ganz entbehrlich. Die typische Betrachtungsweise dürfe jedoch keinesfalls über offensichtliche Besonderheiten des Einzelfalls hinweggehen und ungleiche Fälle gleich behandeln. Gerade bei der Einkommensteuer müßten die besonderen Verhältnisse des Steuerpflichtigen weitestgehend berücksichtigt werden. Dabei dürfe die Typisierungslehre nicht als einseitiges Tatbestandswürdigungsprinzip zuungunsten des Steuerpflichtigen angesehen werden. Sie sei selbstverständlich auch zugunsten des Steuerpflichtigen anzuwenden. Es bestehe aber dann kein Anlaß, an der Typisierung, die zum mindesten für den Fall der Berufskrankheiten im wesentlichen nur eine Beweisvermutung schaffe, festzuhalten, wenn bewiesen sei, daß es sich um eine unzweifelhaft im Beruf erworbene Krankheit handle. Die Typisierung bezwecke nur, rein steuerliche und in ihren Ergebnissen oft nicht zu kontrollierende Beweiserhebungen auszuscheiden.

Dieses Urteil ist r i c h t u n g w e i s e n d. Der BFH bekennt sich - noch vorsichtig - zu einer Typisierung, die nur solange am Typus festhält, als der Gegenbeweis im Einzelfall nicht erbracht ist. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs schafft die Typisierung "zum mindesten für den Fall der Berufskrankheiten" im wesentlichen nur eine Be-

1) RFH vom 14.12.1938, RStBl. 1939 S. 212

2) Im Urteil vom 8.4.1954, BStBl. 1954 III S. 174 lehnte der BFH ab, Kosten eines Hörapparats als Werbungskosten anzuerkennen, da die Beseitigung von körperlichen Mängeln in erster Linie in der Privatsphäre liege, auch wenn die Behebung des Mangels zugleich den beruflichen Interessen diene. Die Aufwendungen für Batterien, die bei der Berufsausübung verbraucht werden, seien Werbungskosten.

3) BStBl. 1957 III S. 286

weisvermutung. Hierin liegt eine Einschränkung. M.E. lassen sich die vom BFH in diesem Urteil entwickelten Grundsätze verallgemeinern und auf andere Typisierungsbereiche übertragen, wobei allerdings in den Typisierungsbereichen mit "Massencharakter" bis zu einem gewissen Grad noch andere Gesichtspunkte hinzukommen können¹⁾.

11. Die steuerliche Behandlung von Geldstrafen

Geldstrafen gehören in der Regel in den privaten Lebensbereich; damit scheidet grundsätzlich schon von vornherein eine steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen aus.

Verstöße gegen das gemeine Strafrecht oder insbesondere gegen das Wirtschaftsstrafrecht können jedoch mit betrieblichen Vorgängen so eng verknüpft sein, daß die Frage auftaucht, ob in diesen Fällen Geldstrafen (Geldbußen) als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Trotz der im wesentlichen einheitlichen Rechtsprechung des RFH, OFH und BFH ist die Diskussion um die steuerliche Behandlung der Strafen im Schrifttum²⁾ nie zur Ruhe gekommen. Der RFH hatte bis zum Urteil vom 8.3.1938³⁾ zwischen Strafen nach dem gemeinen Strafrecht und solchen

1) Vgl. z.B. oben S. 68 ff.

2) F.Biedermann, Zur Frage der Abzugsfähigkeit von Betriebsspenden, Preisstrafen und Schmiergeldern, StW 1947 Sp. 233;

W.Flume, Die Abzugsfähigkeit der Ordnungsstrafe, DB 1948 S. 91;

A.Fürnrohr, Besprechung des OFH-Urteils vom 24.10.1947, NJW 1948 S. 430;

H.Heidecker, Zur Abzugsfähigkeit von Ordnungsstrafen, RWP 14 (D) Einkommensteuer II B 86;

Henninger, Steuerliche Behandlung von Prozeßkosten, RWP 14 (D) Einkommensteuer II B 20;

Hoffmann, Zitzlaff, Schefold, Boettcher, Urteilsbesprechungen zum OFH-Urteil vom 24.10.1947, StW 1948 Sp. 233 ff.;

J.Jakob, Sind Ordnungsstrafen abzugsfähige Betriebsausgaben?, StW 1949 Sp. 631;

W.Norres, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Geldbußen, Einziehungen und Ersatzeinziehungen, BB 1953;

Plew, Die Abzugsfähigkeit von Ordnungsstrafen, StW 1950 Sp. 343;

A.Spitaler, Zur steuerlichen Beurteilung der Ordnungsstrafen, FR 1948 S. 111;

F.Zitzlaff, Aufwendungen für unerlaubte, insbesondere strafbare Handlungen, FR 1949 S. 291;

3) RStBl. 1939 S. 507

nach dem Wirtschaftsstrafrecht unterschieden. Die Aufgabe dieser Unterscheidung im Urteil vom 8.3.1938 war eine Folge der Entwicklung des Wirtschaftsstrafrechts: Hier hatte sich eine neue Art von Ordnungsstrafen herausgebildet, die wie die kriminellen Strafen an das "Verschuldensprinzip" anknüpften¹⁾. In der Entscheidung des RFH vom 8.3.1939²⁾ wird eine steuerliche Berücksichtigung für sämtliche Strafen abgelehnt; strafbare Handlungen gingen nicht den Betrieb an, sondern seien Vorgänge des privaten Lebensbereiches, auch wenn eine enge Verknüpfung mit dem Betrieb bestehe. In dem Urteil vom 24.10.1947³⁾ hat der OFH diese Rechtsprechung weitergeführt. Wollte man den Abzug der Strafen zulassen, so würde dadurch infolge der hohen Steuersätze die Wirkung der Strafe besonders bei höheren Einkommen zum größten Teil vereitelt; dies würde dem Zweck der Strafe widersprechen. Das grundlegende Urteil des BFH vom 21.7.1955⁴⁾ hält an der Rechtsprechung des RFH und OFH fest und stellt in der Begründung des Urteils den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung noch mehr in den Vordergrund. Für die Entscheidung der steuerlichen Behandlung von Strafen müsse das Verhältnis des Strafverfahrens zum Steuerstrafverfahren geprüft werden. Der Strafanspruch sei, ebenso wie der Steueranspruch, ein öffentlich-rechtlicher Anspruch des Staates. Bei Anerkennung der Geldstrafen als Betriebsausgaben und Werbungskosten würde im Ergebnis die Strafe verändert; durch das Veranlagungsverfahren würde das Urteil des Strafgerichts abgeändert. Außerdem würde sich das im Strafgesetz vorgesehene Verhältnis der Geldstrafe zur Freiheitsstrafe im Ergebnis verschieben, da sich Freiheitsstrafen steuerlich in der Regel nicht auswirken könnten. Aus der Rechtsnatur der Strafe heraus werde man es als unzulässig ansehen müssen, daß steuerlich das von den ordentlichen Gerichten ausgesprochene Strafmaß in seinen Wirkungen gemindert werde. Daher gingen die strafrechtlichen Bestimmungen den steuerrechtlichen Vorschriften vor. Die Auffassung des Urteils vom 21.7.1955⁵⁾ wird durch die BFH-Entscheidung vom 10.9.1957⁶⁾ bestätigt und auf die

1) Vgl. OFH vom 14.10.1947, Slg.Bd.54 S. 215, insbesondere S. 218 und BFH vom 10.9.1957, BStBl. 1957 III S. 415, insbesondere S. 416

2) RFH vom 8.3.1939, RStBl. 1939 S. 507

3) Slg. Bd. 54 S. 215

4) BStBl. 1955 III S. 338

5) BStBl. 1955 III S. 338

6) BStBl. 1957 III S. 415

"Geldbußen" wegen Zuwiderhandlung gegen das Wirtschaftsstrafrecht¹⁾ ausgedehnt; für sie müßten die gleichen Grundsätze mit der Folge des Abzugsverbots gelten.

Bei den Geldstrafen, die auf dem V e r s c h u l d e n s p r i n - z i p beruhen, greifen übergeordnete Gesichtspunkte - der Gedanke des Strafzwecks und die Einheit der Rechtsordnung - durch. Dies muß prinzipiell auch für Wirtschaftsvergehen gelten. Bei Ordnungsstrafen, denen das Verschuldensprinzip nicht zugrunde liegt, läßt sich m.E. eine andere Beurteilung rechtfertigen²⁾. Der Auffassung Heideckers³⁾, die Ordnungsstrafe sei - ohne irgendeine s i t t l i c h e Schuld des Steuerpflichtigen - lediglich ein Zuchtmittel, kann jedenfalls in dieser Verallgemeinerung nicht gefolgt werden. Auch bei Ordnungsstrafen kommt es darauf an, ob sie auf schuldhaftem Handeln oder nur auf dem tatsächlichen Erfolg beruhen⁴⁾. Dabei muß aber nicht, wie Flume⁵⁾ es fordert, kriminelles Verschulden vorliegen. Allerdings ist auch bei Ordnungsstrafen, die kein Verschulden voraussetzen, ein Ordnungszweck vorhanden, der auch hier deren Abzugsfähigkeit in Frage stellt. Die Auffassung von Zitzlaff⁶⁾ - bei der Beurteilung einer Ordnungsstrafe als Betriebsausgabe komme es auf das Verschulden nicht an, sondern ausschließlich auf den staatlichen Strafzweck - ist daher vertretbar. Spitaler⁷⁾ und Plew⁸⁾ wollen den Gesichtspunkt des Strafzweckes dadurch entkräften und die steuerliche Berücksichtigung der Ordnungsstrafen rechtfertigen, daß das Gericht oder die Behörde, welche die Ordnungsstrafen festsetzten, hierbei die steuerlichen Konsequenzen berücksichtigen müßten. Dies ist m.E. schon aus praktischen Gründen gar nicht möglich. In dieser Frage muß Zitzlaff⁹⁾ beipflichtet werden, daß infolge des Strafzwecks steuerlich Strafen nicht berücksichtigt werden dürften, denn die steuerliche Behandlung dürfe die Wirkung der Strafgesetze nicht beeinträchtigen.

1) Geldbußen, die auf Grund des Wirtschaftsstrafgesetzes vom 26. Juli 1949 festgesetzt worden sind.

2) Vgl. dazu Plew, aaO. StW 1950 Sp. 350

3) H. Heidecker, aaO.

4) A. Spitaler, aaO. FR 1948 S. 111

5) W. Flume, aaO. DB 1948 S. 92

6) F. Zitzlaff, aaO. FR 1949 S. 294

7) A. Spitaler, aaO. FR 1948 S. 113

8) Plew, aaO. StW 1950

9) F. Zitzlaff, aaO. FR 1949 S. 291

Bei schuldhaften Ordnungsstrafen und auch bei verschiedenen kriminellen Strafen (z.B. Hehlerei) sind also Fälle möglich, in denen Geldstrafen in ihrem Wesen Betriebsausgaben (Werbungskosten) wären, wenn die Abzugsfähigkeit nicht an übergeordneten Gesichtspunkten scheiterte. Dieser Rechtsprechung des BFH ist zuzustimmen, vor allem auch im Hinblick auf die Rechtsklarheit und Rechtssicherheit. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, daß Gewinne aus strafbaren Handlungen zu versteuern sind¹⁾ und damit steuerlich als Betriebsvorgänge angesehen werden²⁾; denn die Geldstrafe kann ihrem Wesen nach Betriebsausgabe sein. Sie ist allerdings nicht abzugsfähig, da dem der übergeordnete Gesichtspunkt des Strafzwecks entgegensteht, der andererseits die Besteuerung von Einnahmen aus strafbaren Handlungen keinesfalls ausschließt.

Auch hinsichtlich der Kosten eines Strafverfahrens hat der RFH³⁾ das Vorliegen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten verneint. Der BFH hat im Urteil vom 21.7.1955⁴⁾ die Rechtsprechung des RFH bestätigt. In diesem Urteil des BFH heißt es: Die Lage bei den Prozeßkosten scheine allerdings den Verhältnissen bei den Strafen nicht in allen Teilen zu gleichen, da Prozeßkosten auch entstehen könnten, ohne daß es zu einer Verurteilung komme. Man müsse bei den Prozeßkosten davon ausgehen, daß die Strafprozeßordnung die Frage der Kostenerstattung durch den Staat endgültig geregelt habe; daher dürfe diese Regelung auch hier nicht indirekt im Veranlagungsverfahren abgeändert werden. Nach dem Urteil des BFH vom 15.11.1957⁵⁾ liegt jedoch eine außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG vor, wenn es zu keiner Verurteilung kommt. Der BFH tritt in diesem Urteil insoweit nicht seiner Entscheidung vom 21.7.1955 bei.

Auch hier ist dem BFH grundsätzlich zuzustimmen, da die Verfahrenskosten den Charakter einer Nebenstrafe haben. Allerdings können Ver-

1) Z.B. BFH vom 7.2.1957, BStBl. 1957 III S. 160 (betrifft Einkünfte aus Schmuggel).

2) Nach § 5 StAnpG wird die Besteuerung von Erlösen aus strafbaren oder unsittlichen Geschäften nicht ausgeschlossen.

3) RFH vom 8.8.1929, RStBl. 1929 S. 555;
RFH vom 15.11.1939, RStBl. 1940 S. 28

4) BStBl. 1955 III S. 338

5) Az. VI 279/56 U - noch nicht veröffentlicht -

fahrenskosten ebenfalls dem Wesen nach Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein; bei Freispruch entfällt der übergeordnete Gesichtspunkt des Strafzweckes - das hat auch der BFH im Urteil vom 15.11.1957 anerkannt - ; deshalb müssen in diesen Fällen Verfahrenskosten als Betriebsausgaben behandelt werden¹⁾.

Aufwendungen für eine Privatklage (§§ 374 ff. StPO, besonders bei Beleidigung) können nach der Rechtsprechung des RFH²⁾ keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein. Der BFH hat im Urteil vom 21.7.1955³⁾, in dem er auf die für Prozeßkosten entwickelten Grundsätze verwies, die Auffassung des RFH im wesentlichen bestätigt. Ergänzend drückte er seine Bedenken aus, die Frage der Betriebsausgaben und der Werbungskosten bei Beleidigungsprozessen von der Zufälligkeit abhängen zu lassen, ob der Staatsanwalt oder ein Privatkläger sie in die Wege leite. Nach der Entscheidung des BFH vom 15.11.1957⁴⁾ sind allerdings grundsätzlich die von einem Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten für einen von ihm erhobenen Beleidigungsprozess nach § 33 EStG als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig.

Die ausnahmslose Ablehnung der steuerlichen Berücksichtigung von Privatklagekosten durch den RFH ist bedenklich; das klingt auch in dem BFH-Urteil vom 21.7.1955 an, in dem mögliche Ausnahmen angedeutet sind. Die BFH-Entscheidung vom 15.11.1957 ist noch weiter gegangen und hat grundsätzlich Privatklagekosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

M.E. können die Privatklagekosten mit den Strafprozeßkosten nur bezüglich der Kosten des Privatbetroffenen verglichen werden. Der Privatkläger betreibt die strafrechtliche Verfolgung von Angriffen, bei denen von seiten der Staatsanwaltschaft das öffentliche Interesse verneint wird (§ 376 StPO). Will jedoch der Privatkläger Angriffe gegen den Betrieb abwehren, so sind in diesem Zusammenhang entstehenden Kosten Betriebsausgaben. Wird z.B. ein Hausfriedensbruch in den Räumen des Betriebs im betrieblichen Interesse verfolgt, so sind die Kosten der Verfolgung Betriebsausgaben. Ferner ist es insbesondere bei

1) F.Zitzlaff, a.a.O. FR 1949 S.293;
vgl. auch die dort angeführten Beispiele.

2) RFH vom 6.5.1936; RStBl. 1936 S. 836;
RFH vom 15.11.1939, RStBl. 1940 S. 28;
(es handelte sich um Beleidigungsprozesse).

3) BStBl. 1955 III S. 338

4) Az. VI 279/56 U - noch nicht veröffentlicht -

der Kreditgefährdung nach § 187 StGB denkbar, daß eine strafrechtliche Verfolgung im Wege der Privatklage ausschließlich im betrieblichen Interesse geschieht. Bei der Kreditgefährdung ist das geschützte Rechtsgut nicht die Ehre, sondern das Vermögen; die Tat kann daher auch gegen juristische Personen begangen werden¹⁾. Aber auch wenn durch die Privatklage eine Beleidigung (§ 185 StGB), eine üble Nachrede (§ 186 StGB) oder eine Verleumdung (§ 187 StGB) im betrieblichen Interesse verfolgt wird, muß es möglich sein, die daraus erwachsenen Kosten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Auffassung des RFH²⁾ - ein Steuerpflichtiger würde die Kosten zur Abwehr ehrenrühriger Vorwürfe auch dann auf sich nehmen, wenn ihn wirtschaftliche Interessen nicht dazu zwingen - kann in dieser Verallgemeinerung nicht beigespflichtet werden.

12. Abgrenzungsprobleme beim Vermögen

a) Problem bei Betriebsausgaben

Man unterscheidet einerseits zwischen solchen Steuerpflichtigen, bei denen der Gewinn nach § 4 Abs.1 EStG zu ermitteln ist (insbesondere Minderkaufleute, Angehörige freier Berufe, sofern sie nicht nach dem Einnahmenüberschuß - § 4 Abs.3 EStG - besteuert werden) und andererseits zwischen den Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschrift entweder verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die es tun, ohne dazu verpflichtet zu sein (§ 5 EStG). Bei den letzteren wird der Gewinn, von gewissen steuerlichen Besonderheiten abgesehen, nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt.

Diese Unterscheidung ist auch für die Frage bedeutsam, welche Vermögensgegenstände zum Privatvermögen und welche zum Betriebsvermögen gehören. Je nach Zurechnung zu der einen oder anderen Vermögensmasse liegen Betriebsausgaben oder - bei Nichtzugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen - einkommensteuerlich unbeachtliche Vermögensverluste, Privatausgaben oder Werbungskosten vor.

Dabei ist weiter zu unterscheiden zwischen Wirtschaftsgütern, die notwendigerweise zum Betriebsvermögen gehören (notwendiges Betriebsvermögen), und solchen, die nach Wahl des Steuerpflichtigen zum Betriebs-

1) Vgl. A.Schönke, Strafgesetzbuch Kommentar, München und Berlin 1949, § 187 Anm. V S. 427

2) RFH vom 15.11.1939, RStBl. 1940 S. 28

oder Privatvermögen gehören können¹⁾. In der Praxis handelt es sich bei letzteren insbesondere um Grundstücke und Personenkraftwagen. Nach den Anweisungen der Verwaltung²⁾ können Personenkraftwagen bei Angehörigen freier Berufe mit ordnungsmäßiger Buchführung nur dann gewillkürtes Betriebsvermögen sein, wenn der Kraftwagen im Jahr der Anschaffung mindestens zu 50 v.H. betrieblich genutzt wurde. Dieser Auffassung ist der BFH im Urteil vom 12.5.1955³⁾ entgegengetreten; nach ihm kann der Personenkraftwagen, sofern er nicht wegen ganz unerheblicher betrieblicher Nutzung zum notwendigen Privatvermögen gehört, in vollem Umfang zum Gegenstand des Betriebsvermögens gemacht werden.

Betriebsausgaben liegen immer vor, soweit Aufwendungen durch notwendigerweise zum Betriebsvermögen gehörige Wirtschaftsgüter verursacht sind, sie liegen umgekehrt nie vor bei Aufwendungen auf notwendiges Privatvermögen. Beim gewillkürten Betriebsvermögen richtet sich die Anerkennung von Betriebsausgaben nach der Wahl des Steuerpflichtigen. Hat er ein Wirtschaftsgut auf Grund seiner Wahl dem Betrieb einverleibt, so sind Aufwendungen, die durch dieses Wirtschaftsgut veranlaßt sind, zunächst einmal Betriebsausgaben. Ist das gewillkürt in das Betriebsvermögen aufgenommene Wirtschaftsgut von solcher Art, daß nur ihm auch bei Behandlung als Privatvermögen Einkünfte im Sinne des EStG erwachsen würden, z.B. bei einem Grundstück Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, so sind nunmehr die Einkünfte in vollem Umfang solche betrieblicher Art; entsprechend sind auch die mit diesem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Aufwendungen ganz Betriebsausgaben. Anders liegt es bei denjenigen Gegenständen, die ihrer Art nach keine selbständigen Einkünfte bringen, insbesondere bei den Personenkraftwagen. Zwar sind auch hier die Aufwendungen für den in den Betrieb eingebrachten PKW zunächst Betriebsausgaben. Wird der PKW jedoch auch für private Zwecke benutzt, so liegen insoweit Entnahmen vor. Hier ist nach dem Urteil des BFH vom 9.10.1953⁴⁾ eine Aufteilung der Gesamtaufwendungen einschließlich der sogenannten festen Kosten (Garage, Kraftfahrzeugsteuer, Versicherungsgebühren) nach dem Verhältnis der betrieblichen (beruflichen) und privaten Nutzung, ge-

1) "gewillkürtes Betriebsvermögen" vgl. im einzelnen EStR 1955 Abschn. 14

2) EStR 1950 Abschn. 120 a Abs. 5;
EStR 1955 Abschn. 120 a Abs. 4

3) BStBl. 1955 III S. 205

4) BStBl. 1953 III S. 337

messen an den für die jeweiligen Zwecke gefahrenen Kilometern, vorzunehmen. Nach dem gefundenen Verhältnis sind die Gesamtaufwendungen auch auf diejenigen Fahrten aufzuteilen, die sowohl im betrieblichen wie im privaten Interesse gelegen haben (z.B. zur Durchsicht oder Reparatur des Wagens). Im Schrifttum wird gegen die Aufteilung der fixen Kosten eingewendet, diese Kosten seien im vollen Umfang Betriebsausgaben, da sie infolge der betrieblichen (beruflichen) Notwendigkeit der Wagenhaltung auf jeden Fall entstünden. Die Einwände sind jedoch nicht berechtigt. Jede Wertabgabe aus dem Betrieb zu privaten Zwecken stellt eine Entnahme dar, die mit den vollen Selbstkosten (also einschließlich des Anteils an den festen Kosten, die in gleicher Höhe anfallen würden, wenn die private Nutzung nicht vorläge) zu bewerten ist.

Hinsichtlich der Abgrenzung der privaten von den beruflichen Aufwendungen ist hier, anders als bei der Betriebsgestaltung im allgemeinen, kein Spielraum gegeben¹⁾. Auch muß man davon ausgehen, daß betriebliche Personenkraftwagen nach der Lebenserfahrung im erheblichen Umfang privat genutzt werden. Die EStR 1955²⁾ nehmen an, daß in der Mehrzahl der Fälle der private Nutzungsanteil 20 bis 25 v.H. der Gesamtnutzung beträgt; jedoch ist nach den Umständen des Falles der private Nutzungsteil vermutlich größer (z.B. weil das Aufsuchen von Geschäftsfreunden nicht oder nur selten in Betracht kommt) oder aber auch geringer (z.B. wenn besonders große Strecken im beruflichen oder betrieblichen Interesse zurückgelegt werden).

Macht ein Steuerpflichtiger geltend, daß er den Personenkraftwagen in einem geringeren Umfang privat benutze, als der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, so sind an seine Darlegungspflicht (§ 17i AO) erhöhte Anforderungen zu stellen.

Die vorstehenden Darlegungen gehen davon aus, daß ein bestimmter Gegenstand in vollem Umfang entweder zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört. Die t e i l w e i s e Zugehörigkeit e i n e s Wirtschaftsgutes zum Betriebs- und zum Privatvermögen ist nur da möglich, wo das betreffende Wirtschaftsgut realiter aufteilbar ist; das ist bei Grundstücken der Fall (z.B. Erdgeschoß eines Grundstücks betrieblich, erster Stock privat genutzt). Andere Gegenstände, z.B.

1) BFH vom 14.10.1954, BStBl. 1955 III S. 358

2) Abschn. 118 Abs.2

Personenkraftwagen, können nur entweder ganz zum Betriebsvermögen oder ganz zum Privatvermögen gehören. Hinsichtlich der Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Privatausgaben bieten die Fälle teils privat und teils betrieblich genutzter Grundstücke keine Schwierigkeiten. Die auf den zum Betriebsvermögen gehörenden Teil des Grundstücks entfallenden Aufwendungen sind Betriebsausgaben, während die Ausgaben für den zum Privatvermögen gehörenden Teil Werbungskosten bzw. nicht abzugsfähige Vermögensverluste darstellen. Einheitliche Aufwendungen für das ganze Grundstück (z.B. Versicherungsbeträge, Grundsteuern, Schuldzinsen) sind nach dem Verhältnis des betrieblichen und privaten Grundstücksteiles aufzuteilen.

b) Problem bei Werbungskosten

Ein dem Betriebsvermögen hinsichtlich der Betriebsausgaben entsprechendes Vermögen gibt es bei den Werbungskosten nicht. Bei den Einkunftsarten, für die der Werbungskostenbegriff gilt (§ 2 Abs.3 Ziff.4 bis 7 EStG), gibt es nur Privatvermögen.

Bei den Einkunftsarten, bei denen die Einnahmen aus "Vermögen" (Grund-, Kapitalbesitz) fließen (§ 2 Abs.3 Ziff.5 und 6 EStG), ist eine Abgrenzung der Ausgaben im Hinblick auf das private Vermögen (Privatausgaben) - einerseits - von den Ausgaben zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus diesem Vermögen (Werbungskosten) - andererseits - erforderlich und bereitet mitunter besondere Schwierigkeiten¹⁾.

Auch bei der Einkunftsart aus nicht selbständiger Arbeit (§ 2 Abs.3 Ziff.4 EStG) ist eine Abgrenzung dann notwendig, wenn private Gegenstände (Arbeitsmittel) der beruflichen Tätigkeit ganz oder teilweise dienen. Für Kraftfahrzeuge ist in § 20 Abs.2 LStDV eine besondere Regelung ergangen²⁾. Bei Arbeitsmitteln (z.B. Großer Brockhaus³⁾, Tonbandgerät⁴⁾), die der Arbeitnehmer zur Erzielung von Arbeitslohn erfahrungsgemäß länger als ein Jahr benutzt, ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr nur die anteilige AfA als Werbungskosten zu berücksichtigen (§ 20 Abs.2 Ziff.4 LStDV).

1) Vgl. die Ausführungen oben S. 27 ff.

2) Vgl. oben S. 82 ff.

3) Vgl. FG Karlsruhe vom 5.8.1955, EFG 1955 Nr. 413 S. 376

4) Vgl. FG Düsseldorf vom 19.10.1953, EFG 1954 Nr. 46 S. 41

S c h l u ß b e t r a c h t u n g

Das wesentliche Ergebnis dieser Arbeit als Grundsatzerörterung für die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Kosten der Lebenshaltung läßt sich in drei Punkten zusammenfassen.

1. Die Gesetzesdefinitionen der B e t r i e b s a u s g a b e n¹⁾ und W e r b u n g s k o s t e n²⁾ stellen sich als u n b e - s t i m m t e Rechtsbegriffe dar, die im Wege der Auslegung ausge-füllt werden müssen. Dabei kann im Einzelfall im Wege der Auslegung immer nur e i n Ergebnis gefunden werden, da auch ein u n -bestimmter Rechtsbegriff keinen Ermessungsspielraum hinsichtlich seiner Auslegung einräumt. Die beiden unbestimmten Rechtsbegriffe müssen bei ihrer Ausfüllung zuerst mit dem Systemzusammenhang - dem Einkommensbegriff - in Beziehung gesetzt werden. Danach müssen sie als abziehbare Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten) einmal in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einnahmen innerhalb einer Einkunftsart stehen. Zum anderen müssen ihre Äquivalente ausnahmslos dem (Wert-) V e r z e h r (Verbrauch) unterliegen. Die Einkommensteuer will den kapitalmäßigen Zuwachs der wirtschaftlichen Kraft (Erfolg) erfassen. Daher können Ausgaben nur abziehbar sein, wenn deren Äquivalente im Hinblick auf Einnahmen innerhalb einer Einkunftsart verbraucht werden; bleiben die Äquivalente der Ausgaben erhalten, so schmälern sie die Einnahmen nicht. Die Legaldefinition der L e b e n s h a l - t u n g s k o s t e n nimmt im Systemzusammenhang nur eine die Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten ergänzende Stellung ein. Werden die unbestimmten Rechtsbegriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten ausgefüllt, so ist der Begriff der Kosten der Lebenshaltung bereits negativ bestimmt.
2. Der t y p i s i e r e n d e n Betrachtungsweise als Würdigungsprinzip der wirtschaftlichen Sachverhalte durch Verwaltung und Rechtsprechung kommt lediglich die Bedeutung einer Beweisvermutung

1) § 4 Abs.4 Satz 1 EStG: "Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind."

2) § 9 erster Satz EStG: "Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen."

zu. Der Steuerpflichtige ist daher gehalten, seine Einzelgestaltung, soweit sie von der typischen Gestaltung abweicht, besonders klar und eindeutig vorzunehmen. Nur so kann er der ihn infolge des Abweichens von den typischen Verhältnissen in besonderem Maße treffenden Darlegungspflicht genügen.

3. Ist eine einheitliche Ausgabe sowohl aus betrieblichen (beruflichen) als auch aus privaten Gründen gemacht worden, so ist nach der von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs überwiegend vertretenen Auffassung eine schätzweise Trennung nur dann möglich, wenn sie leicht und einwandfrei durchgeführt werden kann. Dieser von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz ist abzulehnen. Ist eine Ausgabe zum Teil aus beruflichen (betrieblichen), zum Teil aus privaten Gründen vorgenommen worden, so muß in jedem Fall der berufliche (betriebliche) Anteil geschätzt und zum Abzug zugelassen werden, sofern der berufliche (betriebliche) Einschlag nicht von ganz untergeordneter Bedeutung ist.

© 2000 by the American Psychological Association, 0893-3200/00/\$12.00 DOI: 10.1037/0893-3200.14.1.10

1. Bücher und Kommentare

- | | |
|---------------------------|--|
| Barske, K. | Reichsabgabenordnung, Buchreihe
Finanz und Steuern, Stuttgart 1952 |
| Becker, E. | Die Grundlagen der Einkommensteuer,
München und Berlin 1940 |
| | Reichsabgabenordnung, Berlin 1926 |
| | Reichsabgabenordnung, Berlin 1930 |
| | Handkommentar der Reichssteuergesetze,
Stuttgart 1928 |
| Blau-Oeftering | Steuerrecht und BGB, Berlin 1934 |
| Blümich-Falk | Einkommensteuergesetz, Berlin und
Frankfurt a.M. 1955 |
| Brönner, H. | Die Besteuerung der leitenden Angestellten,
Stuttgart 1956 |
| Bühler, O. | Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht,
Wiesbaden 1953 |
| | Einkommensteuer, Körperschaftsteuer,
München und Berlin 1956 |
| Frank, E. | Grundsätze und Grenzen der steuerlichen
Schätzung, Berlin 1938 |
| Glaser, F. | Das Einkommensteuergesetz vom
29. März 1920, Berlin 1922 |
| Hartmann-Böttcher | Großkommentar zur Einkommensteuer,
Stuttgart 1955 |
| | Kommentar zum Lohnsteuerrecht,
Stuttgart 1956 |
| Hartz, W. | Die Auslegung von Steuergesetzen;
Inhalt und Umfang der wirtschaftlichen
Betrachtungsweise, Herne 1956 |
| Hartz-Over | ABC-Führer Lohnsteuer, Stuttgart
1955 |
| Herrmann-Heuer | Kommentar zur Einkommensteuer und
Körperschaftsteuer, Köln, 7. Auflage |
| Kühn, R. | Reichsabgabenordnung, Stuttgart
1956 |
| Kuhn, K. | Einkommensteuer Kommentar,
Berlin 1930 |
| Krüger, V. | Die Werbungskosten nach deutschem
Einkommensteuerrecht, Diss. 1935 |
| Lademann-Lenski-Brockhoff | Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
Stuttgart (Fortsetzungswerk) |

- Linker, J. Subjektive und objektive Tendenzen
in der Einkommensbesteuerung,
Diss. 1934
- Littmann, E. Das Einkommensteuerrecht,
Stuttgart 1956
- Loose, F. Untersuchungen zu den Ausgaben
(Werbungskosten) nach dem neuen
Einkommensteuerrecht, Diss. 1936
- Oermann-Meuschel Einkommensteuer, Buchreihe Finanz
und Steuern, Stuttgart 1955
- Schmalenbach, E. Dynamische Bilanz, Köln und
Opladen 1956
- Schönke, A. Strafgesetzbuch Kommentar,
München und Berlin 1949
- Strutz, G. Handbuch des Reichssteuerrechts,
Berlin und Wien 1927
Kommentar zum Einkommensteuergesetz
vom 10.8.1925, Berlin 1929
- Vangerow, F. Einkommensteuergesetz vom
16. Oktober 1934, Stuttgart 1936
- Wetter, A. Leitsatzkartei der Rechtsprechung
des Bundesfinanzhofs, Stuttgart 1954
- Zimmermann, E. Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925,
Stuttgart 1925

2. Aufsätze und Schriften

- Becker, E. Grundfragen aus den neuen Steuer-
gesetzen, StW 1926, Sp. 667
- Biedermann, F. Zur Frage der Abzugsfähigkeit von
Betriebsspenden, Preisstrafen und
Schmiergeldern, StW 1947, Sp. 233
- Boeker, H. Abgrenzung der Kosten der Lebens-
haltung und Betriebsausgaben,
RWP 14 (D) Einkommensteuer II B 30
- Bubenzer, F. Betriebsausgaben und Entnahmen im
Einkommensteuerrecht, StW 1954
Sp. 580
- Flume, W. Die Abzugsfähigkeit der Ordnungs-
strafe, DB 1948 S. 91
- Friedrich, W. Nivellierung statt Typisierung bei
Unterhaltsaufwendungen, DB 1951
S. 769
- Fritsch Abzugsfähigkeit von Ordnungsstrafen
bei Kapitalgesellschaften, RWP 14
(D) Einkommensteuer II B 86 a
- Fürnrohr, A. Besprechung des OFH-Urteils vom
24.10.1947, NJW 1948 S. 430
- Grund, W. Wieder einmal: Die steuerliche Be-
handlung der unangemessenen Be-
triebsausgaben, StW 1955 Sp. 354
- Hartung, H. Zur typisierenden Betrachtungsweise
des Bundesfinanzhofs, StW 1953 Sp. 125
Anregungen auf steuerprozeßrecht-
lichem Gebiete, insbesondere Stellung-
nahme zu den herrschenden Theorien
über die Beweislast und das Ermessen
im Steuerprozeß, StW 1956 Sp. 879
- Heidecker, H. Zur Abzugsfähigkeit von Ordnungs-
strafen, RWP 14 (D) Einkommensteuer
II B 86
- Henninger Steuerliche Behandlung von Prozeß-
kosten, RWP 14 (D) Einkommensteuer
II B 20
- Heßdörfer, L. Die Dreiteilung der Gewalten und
der Bundesfinanzhof, StBJb. 1956/57
S. 53
- Höft, C. Die Behandlung des Unterhalts von
Angehörigen nach § 33 EStG, StW
1951 Sp. 751
Gleichmäßigkeit der Besteuerung?,
StW 1952 Sp. 467

- Hoffmann, F. Fragen des Grundgesetzes in der neuesten Rechtsprechung des BFH, StW 1957 Sp. 497
- Hoffmann, Zitzlaff, Schefold, Boettcher Urteilsbesprechungen zum OFH-Urteil vom 24.10.1947, StW 1948 Sp. 233 ff.
- Jakob, J. Sind Ordnungsstrafen abzugsfähige Betriebsausgaben?, StW 1949 Sp. 631
- Lenski, E. Zum Abzug unangemessener Betriebsausgaben, DStR 1954 S. 152
- Löhlein, R. Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, StW 1948 Sp. 678
- Loewer, A. Typisierung ein Schlagwort, StW 1951, Sp. 745
- Norres, W. Steuerliche Abzugsfähigkeit der Geldbußen, Einziehungen und Ersatzeinziehungen, BB 1953 S. 883
- Oswald, F. Vorbildliche Urteile, StW 1951 Sp. 395
- Paulick, H. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen, Festschrift für O.Bühler, Köln 1954 S. 123
- Plew Die Abzugsfähigkeit der Ordnungsstrafen, StW 1950 Sp. 343
- Ruland, H. Zur steuerlichen Schätzung, StBJb. 1954/55 S. 321
- Schefold, K. Zur Frage der Steuerpflicht von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers bei Richtern, die keinen Arbeitsplatz an Gerichtsstelle haben, StW 1952 Sp. 541
- Schiffbauer, S. Die Typisierungstheorie im Steuerrecht, StBJb. 1953/54 S. 177
- Schropp, H. Reisekosten und Bewirtung von Geschäftsfreunden, Stuttgart 1957
- Siara, G. Nicht anerkannte Betriebsausgaben bei aktivierungspflichtigem Aufwand, DB 1953 S. 912
- Spitaler, A. Die Auslegungsregeln des Steuerrechts, StBJb. 1949/50 S. 267
- Betriebsausgaben nach neuem Recht, StBJb. 1953/54 S. 289
- Beiträge zur steuerlichen Auslegungslehre, StBJb. 1956/57 S. 105
- Zur steuerlichen Beurteilung der Ordnungsstrafen, FR 1948 S. 111

- Spitaler, A. Bemerkungen zum vorstehenden Aufsatz (von Bubenzer) StW 1954 Sp. 589
- Steinfeld Was sind unangemessene Betriebsausgaben?, NWB, Fach 3 S. 1549
- Vangerow, F. Zum Begriff der Werbungskosten bei Kapitaleinkünften, StW 1957 Sp. 685
- Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1955 Sp. 322 ff.
 StW 1955 Sp. 404 ff.
- Vogt, F.J. Umstrittene Abzugsfähigkeit von Ausgaben, StW 1957 Sp. 565
- Wacke, G. Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, StW 1947 Sp. 21
- v.Wallis, H. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Festschrift für O.Bühler, Köln 1954, S. 249
- Zitzlaff, F. Bei Auslegung der Steuergesetze ist ihr Zweck zu berücksichtigen, DStZ (A) 1953 S. 349
- Betriebsausgaben nach dem neuen § 4 Abs.4 EStG, DB 1953 S. 1000
- Aufwendungen für unerlaubte, insbesondere strafbare Handlungen, FR 1949 S. 291
- Die Typisierung bei Unterhaltsaufwendungen, DB 1951 S. 435
- Typisierung im Steuerrecht, StW 1951 Sp. 395
- Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die Große Steuerreform, herausgegeben von H.Troeger, Stuttgart 1954.

Abkürzungsverzeichnis

aaO.	=	am angeführten Ort
AfA	=	Absetzung für Abnutzung
Anm.	=	Anmerkung
AO	=	Abgabenordnung
Az.	=	Aktenzeichen
BFH	=	Bundesfinanzhof
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
DB	=	Der Betrieb
Diss.	=	Dissertation
DStR	=	Deutsche Steuer-Rundschau
DStZ	=	Deutsche Steuerzeitung
DStZE	=	Deutsche Steuerzeitung Eildienst
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
EstG	=	Einkommensteuergesetz (in der z.Z. geltenden Fassung)
EstR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
f.	=	folgende (Einzahl)
ff.	=	folgende (Mehrzahl)
FG	=	Finanzgericht
FR	=	Finanz-Rundschau
GG	=	Bonner Grundgesetz
LStDV	=	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	=	Lohnsteuer-Richtlinien
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe
OFH	=	Oberster Finanzgerichtshof
RFH	=	Reichsfinanzhof
RStBl.	=	Reichssteuerblatt
RWP	=	Rechts- und Wirtschaftspraxis
Slg.Bd.	=	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs und des Obersten Finanzgerichtshofs
Sp.	=	Spalte
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz
StBJb.	=	Steuerberater-Jahrbuch

- VII -

StGB

= Strafgesetzbuch

StPO

= Strafprozeßordnung

StW

= Steuer und Wirtschaft

TZ

= Textziffer

VO

= Verordnung

Lebenslauf

Am 5. Februar 1930 wurde ich als Sohn des damaligen Hilfsarbeiters am Reichsfinanzhof Alfons Wetter und seiner Ehefrau Klara geb. Schweizer in München geboren.

Von 1936 bis 1940 ging ich in die Grundschule in Tübingen und Stuttgart. Nach neunjährigem Besuch verschiedener württembergischer Oberschulen - aus kriegs- und nachkriegsbedingten Gründen in Stuttgart, Kirchberg (Jagst), Urach und wieder in Stuttgart - legte ich am 20. Juni 1949 in Stuttgart die Reifeprüfung ab.

Im Wintersemester 1949/50 begann ich das Studium der Rechtswissenschaft an der Universität Freiburg, das ich im Wintersemester 1950/51 an der Universität Tübingen fortsetzte und nach weiteren drei Semestern an der Universität München am 18. September 1953 mit dem ersten juristischen Staatsexamen abschloß.

Daraufhin studierte ich vier Semester Betriebswirtschaft - eines an der Technischen Universität Berlin-Charlottenburg, drei an der Universität München - und bestand am 22. Februar 1956 die Diplomprüfung für Kaufleute an der Universität München.

Während der Semesterferien war ich in der Buchhaltung einer Trikotagenfabrik, bei einer Bank und in einem Verlag beschäftigt.

Am 1. März 1956 nahm ich als Referendar den juristischen Vorbereitungsdienst auf, den ich zur Zeit noch ableiste.

Peter Wetter

